



جامعة الجبلاي بونعامه بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية والمحاسبة



الموضوع:

الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)
وأثره على جودة المعلومة التي تحتويها القوائم المالية
دراسة حالة ملبنة ونيس – بنر ولد خليفة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

اشراف الأستاذ:

* أ.د. بن عناية جلول

إعداد الطالب :

* معيزي جمال

نوقشت امام اللجنة المكونة من:

أ/ شيشة نوال (أستاذة محاضرة أ – جامعة الجبلاي بونعامه) رئيسا

ب/ بن عناية جلول (أستاذ محاضر أ – جامعة الجبلاي بونعامه) مشرفا

ج/ سعيد منصور فؤاد (أستاذ مساعد أ – جامعة الجبلاي بونعامه) ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/2018

إهداء

إلى أمي وأبي
يامن فجر الصخر ليحمياني ، ومن سهر الليالي لتطمئن عيني
وزرعا في الروح كفاحا للأتم دربي
إليكم أهدي عملي
إلى أخي ياسين وأخواتي
في جمعنا قوة وفي روحنا التحام
كلماتكم دفعتني للأمام هذه رسالتي أهديتها لكم
وإلى كل عائلتي الكريمة دون استثناء
إلى كل أصدقائي
إلى من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي
ولا أنسى أن أترحم على روح أجدادي أسكنهم الله فسيح جنانه

جمال

شكر

الحمد والشكر إلى من تخشى بذكره الكائنات وتزلزل باسمه كل السماوات والأرض ، الأول الآخر الظاهر الباطن
أحمده حمد الشاكرين ولنعمه ذاكرين .

قال تعالى : " وإذ تأذن ربكم شكرتم لأردنكم " صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " .

فبالحمد نبدأ الكلام وبالشكر أتوسط المقام

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل المشرف على هذا العمل

الأستاذ الدكتور بن عناية جلول على إرشاداته وتوجيهاته القيمة ، ومساعدته على إنجاز هذا العمل

مع تمنياتي له بالمزيد من النجاح والتوفيق .

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتحملوا عناء

المناقشة وتقييمه وتقويمه، وتصويب ما بدا من أخطاء وهفوات.

كما لا أنسى جميع الأساتذة وأسرّة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وإلى جميع زملائي

دفعة ماستر 2019 وإلى كل من ساهم في هذا البحث ولو بكلمة طيبة .

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تناول موضوع الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، الذي يعتبر من الأمور المهمة في المحاسبة المالية، فالإفصاح المحاسبي هو الذي يقدم المعلومات المحاسبية لمستخدمها بشيء من التفصيل والشفافية من دون لبس أو تظليل، وباعتبار أن المعلومة المحاسبية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة إذا كانت صحيحة وصادقة.

وقد تم استخدام المنهج التحليلي حيث تم تصميم الإستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة والمتمثلة في أساتذة جامعيين ومحاسبين ، واعتمدنا في التحليل على برنامج SPSS 23 واختبار الفرضيات تم التوصل في هذه الدراسة إلى أن الالتزام بالمعايير المحاسبة في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح كما أن الإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، لما يوفر من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرغ عنها من خصائص ثانوية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، المعايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية، جودة المعلومات المحاسبية.

Résumé:

Cette étude aborde le sujet de la publication des informations comptables selon les normes comptables internationales et son impact sur la qualité de l'information, ce qui est important en comptabilité financière. La publication des informations comptables fournit à son utilisateur des informations comptables détaillées et transparentes sans ambiguïté ni ombrage. De nombreuses parties concernées à l'intérieur et à l'extérieur de l'institution prennent des décisions économiques judicieuses si elles sont vraies et honnêtes.

La méthode analytique a été utilisée lors de la conception et de la distribution du questionnaire à l'échantillon de professeurs d'université et de comptables . Elle a été adoptée dans l'analyse du programme SPSS 23 et du test d'hypothèse permettant de conclure que le respect des normes comptables lors de l'établissement des états financiers contribue à améliorer le niveau de divulgation. En conformité avec les normes comptables internationales permettra d'améliorer la qualité des informations contenues dans les états financiers, car il fournit aux caractéristiques de la qualité des informations comptables la pertinence la plus importante et la fiabilité et plein de caractéristiques secondaires.

Mots clés: informations comptables, normes comptables internationales, états financiers, informations de qualité comptable .

الفهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال والملاحق
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية
8	المطلب الأول: ماهي الإفصاح المحاسبي
14	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS
19	المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية
26	المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية
27	المطلب الأول: الإفصاح لضمان شفافية في المعلومات المحاسبية
30	المطلب الثاني: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة
36	المطلب الثالث: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه وطرق وتوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المحاسبية
40	المبحث الثالث: دراسات السابقة
40	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
47	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف
47	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
48	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: دراسة حالة ملبنة ونيس
51	المطلب الأول: تقديم ملبنة ونيس

53	المطلب الثاني: نشاط ملبنة ونيس
54	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي
60	المبحث الثاني: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
60	المطلب الأول: طريقة الدراسة
61	المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
61	المطلب الثالث: أدوات الدراسة
63	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
63	المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية واختبار استقلالية المتغيرات الديمغرافية
69	المطلب الثاني: عرض، تحليل وتفسير النتائج آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان واختبار الفرضيات
78	المطلب الثالث: اختبار التجانس وعرض، تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بتحليل التباين الأحادي ANOVA
91	خلاصة الفصل الثاني
93	خاتمة
97	قائمة المراجع
103	ملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	يمثل طرق الإفصاح ومتطلباته والأهمية النسبية لكل طريقة	39
2	يمثل مؤهلات للعمال	52
3	يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	61
4	يمثل مقياس ليكرت الخماسي	61
5	يمثل صدق وثبات الاستبانة	62
6	يمثل توزيع ألفا كرونباخ على محاور الاستبانة	62
7	يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي	63
8	يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر	63
9	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	64
10	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	64
11	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية (الخبرة)	64
12	يمثل توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي إليه	65
13	يمثل اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديمغرافية	65
14	يمثل عبارات عينة الدراسة حول أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	69
15	يمثل عبارات عينة الدراسة حول قياس جودة المعلومة	71
16	يمثل عبارات عينة الدراسة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية	73
17	يمثل اختبار T.Test لأبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	75
18	يمثل اختبار T.Test لقياس جودة المعلومة	76
19	يمثل اختبار T.Test لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية	76
20	يمثل اختبار T.Test للالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح	77
21	يمثل اختبار T.Test لتأثير الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار	77
22	يمثل اختبار T.Test للإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها	78
23	يمثل اختبار تجانس اجابات عينة الدراسة. Test d'homogénéité des variances.	78

80	يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب العمر	24
80	يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الشهادة العلمية	25
81	يمثل اختبار POST.HOC لأبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الشهادة العلمية.	26
82	يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الوظيفة.	27
82	يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الأقدمية.	28
83	يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.	29
84	يمثل اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة حسب العمر .	30
84	يمثل اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة حسب الشهادة العلمية.	31
85	يمثل اختبار POST.HOC لقياس جودة المعلومة حسب الشهادة العلمية.	32
85	يمثل اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة حسب الوظيفة.	33
86	يمثل اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة حسب الأقدمية.	34
86	يمثل اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة حسب القطاع الذي ينتمي إليه.	35
87	يمثل اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب العمر.	36
88	يمثل اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الشهادة العلمية.	37
88	يمثل اختبار POST.HOC لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الشهادة العلمية.	38
89	يمثل اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الوظيفة.	39
90	يمثل اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الأقدمية	40
90	يمثل اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.	41

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
21	يمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	1
24	يمثل معايير جودة المعلومات المحاسبية.	2
55	يمثل هيكل التنظيمي لمبنة ونيس.	3
63	يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي.	4
63	يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر.	5
64	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية.	6
64	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	7
64	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.	8
65	يمثل توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي إليه.	9

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
103	يمثل استبيان الدراسة	1
105	يمثل الفا كروباخ	2
106	يمثل اختبار الاستقلالية Khi deux	3
108	اختبار الفرضيات One Sample T.TEST	4
108	يمثل اختبار التجانس Test d'homogénéité des variances	5
109	يمثل اختبار التباين ANOVA	6
112	يمثل أسعار منتجات ملبنة ونيس	7

مقدمة

توطئة:

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسات إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح، وقد أكد عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، عندما حدد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين، لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية الهائلة التي يشهدها العالم أدرك المسؤولون والمهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية، حيث يمكن القول بأنه من الأسباب الهامة لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدان هذه المعلومات لأهم عناصرها ألا وهو جودتها، ومن الواضح أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإفصاح حتى تعكس الحقائق الاقتصادية للمؤسسة، مما يجعل المؤسسات بشتى أنواعها وأنشطتها أكثر فهما وقربا من السوق العالمية ويساعدها على دخولها، وتخفيض تكلفة رؤوس الأموال عبر الحدود، لأن طريقة الإفصاح غير المفهومة وغير المقروءة عالميا ستؤثر سلبيا على تجميع الأموال والاستثمارات الخارجية، ومعلوم أن الاتصال عبر نفس اللغة مع ذوي المصالح المحليين والعالميين سيعزز الثقة بالمؤسسات أو النظام المالي المتبع في تلك الدولة ويحسن من قدراتها في الحصول على تمويلات خارجية، حيث أن أصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعدهم في إجراء المقارنات والدراسات والتحليلات اللازمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

ولقد أصبح الإفصاح في الآونة الأخيرة يحظى باعتماد متزايد من قبل الجهات المعنية على مستوى المؤسسات الخاصة والعامة محليا وإقليميا، ويعود ذلك للانهيارات المالية والفضائح الإدارية للمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كانت على رأسها مؤسسة (انرون) ENON للطاقة ومؤسسة (اندرسون) لتدقيق الحسابات، وحصلت أيضا اختلاسات كبيرة في شركة (ورلد كوم) WORDCOM للاتصالات، حيث رأى البعض بأن تلك الانهيارات كان سببها غياب الشفافية والوضوح والتغاضي عن الأخطاء، إذ تم تضخيم الإنجازات وتقديم أرقام وهمية عن الأرباح مما ساهم في رفع أسعار أسهم هذه الشركات في الأسواق المالية دون مبررات اقتصادية فعلية بهدف تضليل المستثمرين ودفعهم إلى الإقبال على شراء أسهم هذه الشركات بصورة كبيرة، أدى ذلك إلى ضعف السياسات المحاسبية.

1. إشكالية البحث:

كل هذه الأحداث كان لها تأثير على الجانب العملي للمؤسسة، في أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، لمساعدتهم في اتخاذ القرار، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبية الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، ومن أجل معرفة أثر الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية على زيادة كفاءة وجودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

" ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية؟ "

وللإجابة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يقلل من التحديات المعاصرة لنقص الجودة في المعلومات المحاسبية؟
- ما العلاقة التي تربط القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية وجودتها؟
- هل يؤثر تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% $Sig(\alpha) <$ لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات تعزى للمتغيرات الديمغرافية حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% $Sig(\alpha) <$ ؟

2. الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- إن الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية وتوفيرها لمختلف المستعملين لها.
- هناك علاقة وثيقة بين القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، حيث يتم إعداد وتفسير المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والتعبير عن جودتها بمدى ملاءمتها وموثوقيتها.
- يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي سلبا على ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها الأمر الذي يعكس جودة القوائم المالية المعدة وفقها.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% $Sig(\alpha) <$ لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات تعزى للمتغير الديمغرافي الشهادة العلمية والوظيفة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 5% < $Sig(\alpha)$.

3 . حدود الدراسة:

_ الحدود المكانية: إجراء البحث في ملبنة ونيس - بئر ولد خليفة.
_ الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية في الفترة الممتدة بين (شهر جانفي إلى شهر ماي 2019).

_ الحدود المتعلقة بالمستجوبين: تتمثل في محاسبي الملبنة بالإضافة إلى مجموعة من محاسبين وأساتذة جامعيين.

4 . أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع : الإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRR) وأثره على جودة المعلومة ناتج عن عدة عوامل منها:

- أ. تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- ب. الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من أجل إبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.
- ج. يعتبر هذا النوع من المواضيع أحد أهم المواضيع الحديثة.
- د. الرغبة الذاتية والتمويل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية.
- هـ. محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال الإفصاح وعلاقته بجودة المعلومة.
- و. التغيرات في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية، وذلك بالاتجاه نحو الانفتاح الاقتصادي وما رافقه من تعديلات قانونية وتنظيمية.

5. أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:
- يستمد البحث أهميته من خلال الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة ومن بينها الجزائر، الرغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي أن تتكيف مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، و ذلك في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق، والدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمنظمة العربية للتجارة الحرة والدخول المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، كلها عوامل تستدعي القيام بإصلاحات بما فيها الإصلاح المحاسبي.

- الأزمات المالية والفساد المالي وما تبعه من حديث حول مدى جودة المعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن الأنظمة المحاسبية المطبقة.

- كما تكمن أهمية الموضوع كذلك في إقدام الجزائر على اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي في أفاق 2010 الذي يوافق محتواه ما جاءت به معايير الدولية، وذلك حتى يساهم بدوره في تسهيل قراءة القوائم المالية على المستوى المحلي والدولي سعياً لتحقيق التنمية وتوجيه وجلب الاستثمارات.

6. أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة.

- إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها.

_ التعرف على وجهة نظر المهنيين المحاسبين في المؤسسات محل الدراسة حول مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية في تحقيق قابلية الملائمة الموثوقية القابلة للفهم للمقارنة في قوائمها المالية.

- التطرق إلى معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

7. المنهج المتبع:

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة الذكر، ومن أجل الوصول لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية كمعالجة لمشكلة البحث فإننا نعتمد على المناهج العلمية التالية:

أ. المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف دراسة واستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

ب. المنهج الوصفي: وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي سوف نقوم بها لاختبار فروض البحث والتحقيق من نتائج الاختبار.

8 _ صعوبات البحث:

عند قيام بإعداد البحث صدفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

_ نقص المراجع التي تربط الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.

_ نقص الخبراء ذوي المستوى العالي في هذا المجال.

_ صعوبة تطبيق برنامج SPSS .

9 _ هيكل البحث:

بغية الإلمام بكل جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا الأسئلة الفرعية تم تقسيم البحث إلى مقدمة وفصلين وخاتمة على النحو الآتي:

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير IAS/IFRS
احتوى الفصل الأول على ثلاث مباحث، خصص الأول للأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أما المبحث الثاني تم إبراز دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية، والمبحث الثالث خصص لذكر بعض الدراسات السابقة ومقارنتها مع دراستنا.

الفصل الثاني: فحص لدراسة الميداني التي أجريت في ملبنة ونيس من أجل إظهار أثر الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية في ملبنة عبر ثلاث مباحث، تم تقديم الملبنة في المبحث الأول، وتناولنا في المبحث الثاني الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة في حين تناول المبحث الأخير إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول: الإفصاح
المحاسبي وجودة المعلومة في
ظل معايير المحاسبة الدولية
IAS/IFRS

تمهيد:

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على المعلومات التي تنشرها المؤسسات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة، ومما لا شك فيه أن القصور في المتطلبات الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، وذلك نتيجة عدم إظهار البيانات والمعلومات التي تعبر عن الأوضاع الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في هذه المعلومات، وبالتالي فقدانها لأهم عناصرها ألا وهي جودتها، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات.

وتأكيد على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين 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. وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، بحيث ينقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
- المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية.
- المبحث الثالث: دراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية
يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني.

المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة ، وذلك نتيجة لاختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات ، فمثلا يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدقق الحسابات ، والمستثمرين والمساهمين المستخدمين لها وقد لا تتفق وجهة نظر هؤلاء مع الجهات الرقابية والمهنية كالبنوك المركزية وهيئات الأوراق المالية والمجامع المحاسبية المهنية .

الفرع الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

سوف نحاول لإلقاء الضوء على عدة تعاريف ، والتطرق لأنواعه من أجل الوصول إلى جوهره الإفصاح .

1 . مفهوم الإفصاح المحاسبي :

يرى الباحثون أن التطور معاصر في مصطلح الإفصاح ، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات ، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة ، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها ¹.

وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه " الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية " ².

إذن يعني الإفصاح اتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة ، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية ، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة ، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود .

كما عرف 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 بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومه للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل " ³.

1 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002 ،ص 35.

2 - لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007 ، ص 179 .

3 - محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005 ، ص 577.

إذن فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة ، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية ، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية .

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي " إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية ، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم ، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) ، وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضا بالملاحظات المرفقة بها ، وبمدى ما فيها من تفاصيل ، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم ¹ .

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، فإن مفهوم الإفصاح بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها ، والتي من شأنها تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها .

ويقصد بالإفصاح بشكل أكثر تحديد " عملية ومنهجية توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر والانفتاح ² .

وكتعريف شامل للتعريف السابقة عرف الإفصاح على أنه " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية أو 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. ³

من التعريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي يركز الطريقة والمنهجية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات في اتخاذ القرارات ، وذلك من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة ، سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته .

ومن هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ويجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية

و من هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ويجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بأكملها.

1 - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص344.

2 - طارق عبد العال، حوكمة الشركات مفاهيم، مبادئ، تجارب، تطبيقات، الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص731.

3 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص578.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا لأهدافه من خلال ما يلي¹:

أ . الإفصاح الكامل (الشامل):

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتي نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تأثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

ب. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ج . 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 يأثر تأثير مباشر في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها المستفيد.

د . الإفصاح الملائم:

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

هـ . الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

و . الإفصاح الوقائي (التقليدي):

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.

1 - لطيف زيود وأخرون، حسام قيطم، نعم أحمد فوائد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سورية، المجلد 29 العدد الأول 2007.

يمكن القول أنه لا يوجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يعود إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

الفرع الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، والتي سوف نتطرق إليها بنوع من الإيجاز¹.

1 . المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

أ . المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون، الدائنون، المحللون الماليون، موظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ب . تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط العرض الذي يستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام الإفصاح، وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

ج . تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتوة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى المعلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

1 - وليد الحياي، الإفصاح في ظل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، (2010/01/02) متاح على www.ao-academy.org

د . تحديد أساليب وطرق الإفصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الامور الجوهرية¹، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

2 . أساليب الإفصاح المحاسبي:

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لعرض الإفصاح عن المعلومات المالية، وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن اعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهوامش، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها²:

أ . إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:

إن جزء من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب . الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

ج . الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي.....إلخ.

د . المعلومات الموجودة من خلال الأوقاس:

تستخدم الأوقاس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

1 - السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراجحة للنشر، عمان، الأردن، 01، 2009، ص163.

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرع سابق، ص 584.

هـ . تقرير المراجع:

يعتبر من وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي¹:

أ . نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

ب . الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطور وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل الدولة، كما سبق وأن أشرنا، إذ نجد في العديد من الدولة وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

ج . المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

4 . الأسباب المرتبطة بالإفصاح بالقوائم المالية:

ترجع أهمية الإفصاح بالقوائم المالية للمستخدمين إلى ثلاثة عوامل أساسية هي²:

أ . أنها تفصح عن متغيرات ذات اهتمام مباشر للعديد من الأطراف.

ب . تعتبر القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات اعتمادية مما يمكن الاعتماد عليها.

ج . تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جدا، حيث أن تكلفة اعداد تقارير خاصة للمستخدمين مختلفين ممكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

يمكن القول أن دور الإفصاح بالقوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرار، بغرض المساعدة

1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص ص 586-592.

2 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 580.

في اتخاذ قرارات رشيدة، ويؤكد آخرون ذلك من خلال إظهارهم إلى سببين للإفصاح هما¹:

أ . تخفيض عدم التأكد على ممثلي رأس المال (المستثمرين والدائنين)، بحيث استخدام المعلومات يمكنهم من ترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة.

ب . توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسات.

إن تسع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) هي المصدر المهم، إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهنية حول المؤسسة، وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لا بد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS

شهدت البيئة المحاسبة الدولية تطورا ملحوظا ومطردا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد ممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، التي كانت محصلة لجهود العديد من الهيئات المحاسبية المهنية الدولية، وذلك من أجل تمكين مستخدمي التقارير المالية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه من معلومات جيدة.²

الفرع الأول: مفهوم والتطور التاريخي للمعايير المحاسبة الدولية

1 _ مفهوم معايير المحاسبة الدولية

بفعل تطور التبادلات التجارية بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول وإن الاختلاف الموجود عند إجراء المقارنات وتقييم أداء هذه الشركات وفروعها المختلفة في تلك الدول، ما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية التي تلقى القبول على النطاق العالمي.

_ فالمعايير المحاسبية الدولية تعبر عن أدوات قياسية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس، في التقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.

_ لأن المعايير المحاسبية الدولية عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حولا ممكنة وقابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة.

_ يمكن تعريفها أيضا على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد العملية في المحاسبة والتدقيق.

وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يلي³:

1 - أمين السيد أحمد طفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004.
2 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص 125 - 127.
3 - شعيب شنوف، نفس مرجع السابق، ص 128.

_ الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة مثل معالجة مشكلة تقييم المخزون السلعي و وجود اختلافات في شكل ومضمون القوائم المالية.

_ تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين والتدعيم للمرور للقوائم المالية.

_ ضرورة التوافق، والتوحيد المحاسبي العالمي.

_ من أجل التفكير العقلاني والتفكير بفعالية أكبر.

2 _ التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية:

نظرا لتطور الذي عرفه العالم عقب الحرب العالمية الثانية في الجانب الاقتصادي والاجتماعي ومع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات دفع بالمنظمات المحاسبية والدول إلى تقريب كل وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية، والأحداث التي تخص الأعمال الدولية فنتيجة لكل هذا ظهرت لجان دولية تهتم بالمحاسبة، وقد انعقدت عدة مؤتمرات فيما يخص ذلك مع بداية القرن الماضي حيث انعقد أول مؤتمر سنة 1904 وذلك برعاية جمعية المحاسبين الأمريكيين القانونيين وقد دار البحث والحوار حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

تلته بعد ذلك مؤتمرات بمشاركة عدد أكبر من الدول في كل مرة مما يدل على اهتمام هذه الدول بفكرة المعايير المحاسبية، وفي سنة 1973 تم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبية مهنية من استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، وفي سنة 2002 انعقد مؤتمر في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاته عن حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة المحاسبية¹.

ولقد بلغ عدد المعايير المحاسبية الدولية التي صدرت حتى نهاية شهر جوان 2004م 46 معيارا محاسبيا من بين 55 معيار محاسبي عرضت للمراجعة من بينها 9 معايير تم تعديل بعضها وإلغاء البعض الآخر، وفي سنة 2006 عقد مؤتمر في اسطنبول تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات.

أما أهم المؤتمرات الدولية المحاسبية التي عقدت في بدايات القرن العشرين والتي عملت على التوافق الدولي في مجال المحاسبة ووضع المعايير على المستوى الدولي سنعرض أهمها كالاتي:

1 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية سيوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد الجمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية وقبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

2 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: 1926 في أمستردام

3 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: 1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية وهي:

_ الاستهلاك و المستثمر.

1 - حسيني عبد الحميد، أهمية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 73.

- _ الاستهلاك و إعادة التقويم¹.
- _ السنة التجارية أو الطبيعية.
- 4 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: 1933 في لندن وقد شاركت فيه 46 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 49 زائر من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا و نيوزلندا وبعض الدول الإفريقية.
- 5 _ المؤتمر المحاسبي الخامس: 1938 في برلين وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم².
- 6 _ المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.
- 7 _ المؤتمر المحاسبي السابع: 1957 في أمستردام وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة حضره 1650 زائر من الخارج ب 1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.
- 8 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.
- 9 _ المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: 1967 باريس³.
- 10 _ المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: 1972 حضره 4347 مندوبا في 59 دولة.
- 11 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.
- 12 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: 1982 في المكسيك.
- 13 _ المؤتمر المحاسبي الثالث عشر: 1987 في طوكيو.
- 14 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة.
- وكانت موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي مثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبة الإدارية IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA⁴.
- 15 _ المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: 1997 في المكسيك.

1 - مأمون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية دولية، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، بدون دار نشر، دمشق، ص 3.
2 - نفس المرجع السابق، ص4.
3 - مأمون حمدان، مرجع سابق، ص2.
4 - حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، 2000، ص106.

16 _ المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة على أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17 _ المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: 2006 في اسطنبول وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصاد العالمي والمساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات¹.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية

1 _ أهداف المعايير المحاسبية الدولية²

_ إعداد ونشر المعايير المحاسبية يتم الاسترشاد بها بعد إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.

_ العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

_ التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

_ إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية والالتزام بها.

_ إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشراف أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

_ إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع هذه المعايير عند إعداد وتجهيز القوائم المالية.

_ العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

2 _ أهمية المعايير المحاسبية الدولية

حظى موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية³:

_ تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.

1 - نفس المرجع السابق، ص 107.

2 - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله الحلبي، المحاسبية الدولية مع تطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 22.

3 - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 124.

_ وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتواصل، بضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من ناحية أخرى.

_ إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

_ إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

_ جاءت المعايير الدولية لكي تتلاءم مع ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.

_ جاءت لكي تقرب وجهات النظر المنظمات المحاسبية من خلال:

• توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.

• إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين.

_ أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية وإذا لم تكن تتلاءم فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي تعمل بها.

_ إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج الدولة.

_ الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث أو المقارنة من قبل الاستشاريين الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.

_ تساعد الدولة على الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضع المحاسبين.

الفرع الثالث: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والانتقادات الموجهة إليها

1 - تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

في معظم بلدان أوروبا ومن خلال الهيئات المهنية العاملة هناك¹، ومن خلال الجهود التي بذلتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية أوصت المنظمة الدولية للمنظمات في أوروبا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية كما أوصت مجموعة الاستشارية الأوروبية للقرارير المالية بعد دراسات معمقة ومفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستخدمة في أوروبا.

أما في وطننا العربي فإننا نجد ما يلي:

في جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث قامت اللجنة الدائمة للمعايير المحاسبية والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية وصدر في شأنها القرار الوزاري رقم 503 سنة 1997م وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية، وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

1- مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 6-7.

الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية حيث اعتمدت هذه المعايير لتطبيق من قبل الشركات العاملة.

أما في لبنان فقد جرى اعتماد المعايير المحاسبية كأساس للقيود المحاسبية ولتحضير البيانات والتقارير المالية من قبل المؤسسات والهيئات المختلفة، والشركات وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم 1673 بتاريخ 2001/06/14 كما قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان بترجمة المعايير المحاسبية الدولية من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات، وفي سوريا سيتم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الشركات المساهمة التي سيتم تسجيلها في البورصة دمشق كما يتم العمل على تعديل النظام المحاسبي الموحد بما ينجم مع المعايير الفرضيات الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية أساس للاستحقاق.

2 _ الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية:

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فقد قال البعض في 1971م أي قبل تكوين لجنة المعايير المحاسبية الدولية أن عملية وضع المعايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، بادعائهم أن المحاسبة قامت على أساس مرن لاعتبارها من العلوم الاجتماعية وأنها قابلة للتطبيق للمدى واسع من المواقف¹.

وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية.

كما يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال أن المنشآت المحاسبية الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة، وتقتصر إمكانية متطلبات التطبيق على منشآت الدولية الكبيرة فقط.

ويوجد بعض وجهات النظر القائلة بأن النمطية الدولية توجد " أعباء زائدة " حيث تعاني الشركات الكبرى من الضغوط القومية المتزايدة (الاجتماعية، السياسية، والاقتصادية) وضغوط قاسية للتماشي مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية.

ويرى البعض أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة في السنوات الأخيرة بدون "مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولاً عاماً".

1 - فريدريك تشوي وأخرون، تعريب احمد حامد حجاج، محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004، ص 351.

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبي:

إن المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تعتبر العصب الأهم لأي شركة عند اتخاذ القرارات، حيث صحة الأخيرة تتوقف على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية وكيفية تقييمها

1 - تعريفها

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة¹.

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمياري يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات².

وتعرف أيضا أنها تعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه³.

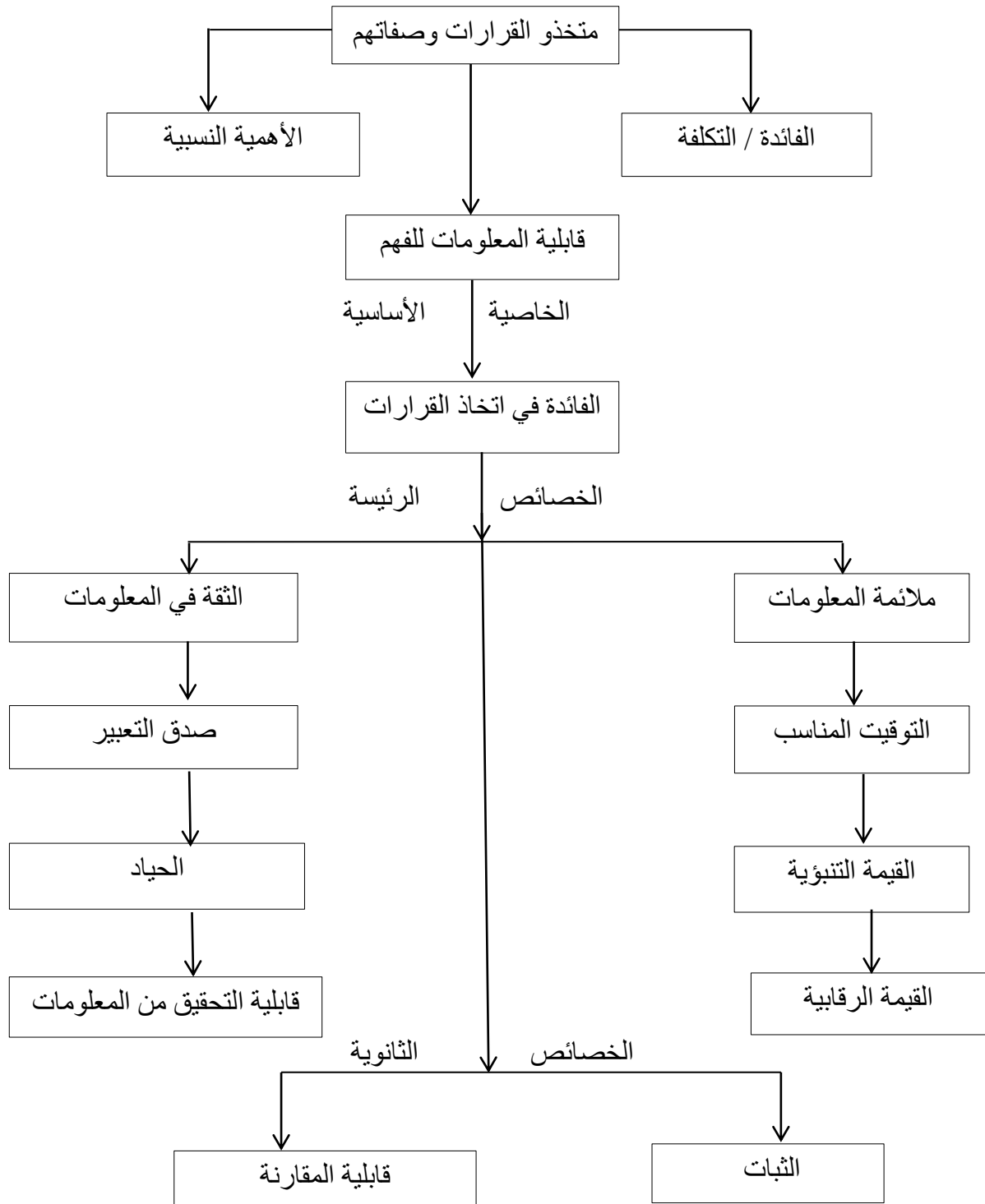
وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التعريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار قائمة المفاهيم رقم "02" بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أوضح من خلالها مجموعة من الخصائص الرئيسية والفرعية للمعلومات المحاسبية إضافة إلى القيود أو المحددات على إنتاج المعلومات المحاسبية والتي يمكن تلخيصها من خلال الشكل التالي:

1 - صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، ص08.

2 - ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص23.

3 - عائشة سلمى، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، مجلة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص735.

الشكل رقم (1) : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 89.

2 - كيفية تقييمها

تحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على ذلك المعلومات وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفضيلية للمعلومات، ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة، يمكن تقدير تكلفة المعلومات بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا تتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال ذلك المعلومات على عدة مستويات¹.

تستمد المعلومات المحاسبية قيمتها وجودتها، وهناك ثلاث عوامل تحدد درجة جودتها للمستخدم أو لمتخذ القرار، وهي منفعة المعلومات، درجة الرضى على المعلومات، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات، وللحصول على ذلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة، وعندما تزيد تكلفة الحصول عليها عن قيمتها فان مستخدميها أو متخذ القرار أمام بديلين، البديل الأول يتمثل في زيادة قيمة المعلومات خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات. أما البديل الثاني فهو تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات. تمثل قيمة المعلومات قيمة التغير القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومة تساوي الصفر.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحدها بصفة عامة على النحو التالي²:

1 . معايير قانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة، بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2 . معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على جودة رقابة فعالة تحدد دول لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة

1 - أكرام شادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص - ص 58-59.

2 - هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، ص 17-19.

رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة. ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

3 . معايير مهنية:

تهتم بالهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل وتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المنشأة.

4 . معايير فنية:

إن توفير معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه نتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له تأثير كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحكومة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية ومن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة.

الشكل رقم (2): معايير جودة المعلومات المحاسبية

معايير جودة المعلومات المحاسبية

معايير قانونية	معايير رقابية	معايير المهنية	معايير فنية
وتتضمن:	وتتضمن:	وتتضمن:	وتتضمن:
- الالتزام بالقوانين المنظمة.	- دور المراجعين.	- معايير المحاسبة.	- الملائمة
- الالتزام باللوائح المنظمة.	- دور اللجان المراجعة.	- معايير المراجعة.	- الثقة وما تشتمل عليه من خصائص فرعية.
	- دور المساهمين.		
	- دور الأطراف ذات العلاقة.		
	- دور الأجهزة.		

المصدر: صبيحي نوال، الإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011/2010، ص74.

الفرع الثالث: محددات جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها

1 _ مشكلات ومحددات استخدام المعلومات المحاسبية

إن استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يواجه عدة مشكلات ومحددات لخصت على النحو التالي¹:

_ احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية). إذ لا يوجد توافق بين المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها ، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة.

_ احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية.

_ ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

_ كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها. (اختبار تكلفة العائد) فالمعلومات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات

1 - حامدي علي، أثر المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس، باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية "اريس"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010، ص86.

المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلى إذا زادت منفعتها عن تكلفتها، وإلا أن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

_ قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن استخدامها تواجهه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يوجهه، على الرغم من أن المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

2 _ العوامل المؤثرة عليها

يمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيما يلي:

1 . العوامل البيئية (بيئة المحاسبة) :

من أهم العوامل البيئية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي :

أ - **العوامل الاقتصادية:** تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي¹، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

ب _ **العوامل السياسية:** تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، ومن هذا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

ت _ **العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت الخ، تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

ج _ **العوامل القانونية:** إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

د _ **العوامل الثقافية:** وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

1- زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2010/2009، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 44.

2. العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار¹، لقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم 2 التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة، لاتخاذ القرار ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية.

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت واللذان كان لهما الأثر الكبير في:

_ الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات.

_ زيادة كمية المعلومات الملوية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين.

_ إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب.

_ إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنين.

3. تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقاً لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها²، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار، فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية، تتسق مع معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقيق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص سابقة الذكر، فجودة المعلومات لا يجب أن يقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات، بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية والرقابية والمهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة ومفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها، فنرى أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفير معايير محاسبة يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير والقوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة، ولذلك اهتمت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد ومعايير للإفصاح من أجل توفير معلومات ذات جودة عالية.

1- ناصر محمد علي الجهلي، مرجع سابق، ص 70.

2- صبايحي نوال، مرجع سابق، ص 80.

المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية

لقد أكدت الكتابات والأبحاث المحاسبية على أهمية المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، باعتبارها من المصادر الجوهرية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية تتميز بالملائمة والحداثة، ويمكن اظهار دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:

المطلب الأول: الإفصاح لضمان شفافية في المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: الإفصاح لضمان الشفافية في القوائم المالية.

يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل، وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات إلى مدى واسع من المستخدمين.

و"الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة".

كما عرفت على أنها "ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة، فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن، قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم، فالشفافية تقوم على التدفق الحر للمعلومات، وهي تتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، كما توفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها وسهولة الوصول إلى المعلومات، ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الإفصاح"¹.

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات، فقد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين.

ومثال ذلك كما حدث مع المؤسسة الأمريكية للطاقة Enron سنة 2002 التي تعمد مسيروها إخفاء الديون وتضخيم الأرباح، للرفع من قيمة أسهم المؤسسة على مستوى السوق، واستفاد المسكرون أصحاب المعلومات الحقيقية من وضع المؤسسة، وتمكنوا من تحقيق صفقات وبعوا حصصهم بأعلى الأسعار، في الوقت الذي كانت المؤسسة تغرق ببطء، فالإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل

1 - صبايحي نوال، مرج سابق، ص 13-14.

هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه، فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

الفرع الثاني: دور الإفصاح في تحقيق عنصر الملاءمة والمصداقية.

تهدف الملاءمة أو الصلاحية إلى أن تكون المعلومات المحاسبية¹، التي تظهرها التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتتحقق أيضا الملائمة من قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تفهم محتويات القوائم المالية، فهي يقصد بها درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن المستثمر من تفهم و إدراك محتواها، ويمكن التعبير عن ذلك بالقدرة على التوصيل بدرجة مقبولة من الجهد، وتزداد قدرة المستخدم على تفهم المعلومات المحاسبية إذا كانت معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة، وترتبط القابلية للفهم بشكل التقارير المالية وطريقة عرض المعلومات بها والمصطلحات الواردة فيها وأسلوب كتابة تلك التقارير، من حيث سهولة قراءتها واستطاعة المستثمر فهمها واستيعابها، ولقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الأول على أنه يجب اختيار وتطبيق القاعدة المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المؤسسة، وعرض مركزها المالي بعدالة، كذلك فقد أكد المعيار المحاسبي الدولي السابع والرابع والعشرين أن القابلية للفهم، كمحدد من محددات منفعة المعلومات المحاسبية ترتبط بضرورة أن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة، حيث يتعين ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن هناك سياسات محاسبية متعددة وقد تختلف تلك السياسات من مؤسسة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، وقد أكد المعيار على ضرورة اعتبار أن القابلية للفهم للسياسات المحاسبية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، ويتعين الإفصاح عنها في مكان واحد من القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على سهولة فهمها والإلمام بها حتى يمكنهم اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

وتعبر المصداقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، ولكي تكتسب المعلومات خاصية المصداقية يجب أن تتسم بصدق التعبير، أي المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وحتى تتحقق المصداقية يتطلب ارتكاز المعلومات المحاسبية على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم يمكن التحقق منها، وبالتالي يتعين أن تكون خالية من الأخطاء وغير متحيزة في وصف أو قياس الأحداث المالية والاقتصادية، وأن تكون معبرة بصدق وأمانة عن تلك الأحداث، ويتطلب الأمر أيضا أن يتم الاعتماد على قواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والثبات في التطبيق، فضلا عن ذلك يتعين حتى يمكن الحكم على صلاحية المعلومات المحاسبية أن يتم إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين التكاليف والعوائد أو بين النتائج الفعلية والمتوقعة للقرارات، أو ما يعرف بالقابلية للمقارنة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى المصداقية والذي تعد أحد المبادئ عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها وتطبيقها

1- علي سليم سلامة الهروط، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في شركات المساهمة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء الأردن، 2015، ص 42-43.

كسياسة محاسبية، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول على أنه يتعين أن تظهر البيانات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة وتعديل المعلومات في المقارنة التي تعود للسنوات السابقة في حالة البنود غير العادية، وقد جاء إصدار المعيار الدولي 31 بعنوان التقارير المالية للاستثمارات في المشروعات المشتركة، نتيجة لزيادة أهمية الاستثمارات المباشرة المشتركة بين الدول، مما كان له تأثير مباشر على الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المشتركة، ويلاحظ أن المعيار حرص على توفير متطلبات ومحددات المصادقية، سواء فيما يتعلق بالحيادية أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية أو القابلية للمقارنة أو القابلية للفهم.

الفرع الثالث: دور المعايير المحاسبية في تطوير التقارير المالية.

أصبحت التقارير المالية من حيث اكتمال محتوى المعلومات ومستوى جودتها لا تفي بحاجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية¹، مما ترتب عليه ضرورة تطوير إجراءات الاتصال وإعادة النظر في طرقها ومدى كفاءتها في توصيل المعلومات المحاسبية، وفي ظل تعدد المستفيدين من التقارير المالية وتباين المعلومات التي يحتاجون إليها تعرض الفكر المحاسبي لثلاثة مناهج أساسية لإعداد التقارير المالية هي:

أ. **منهج التقرير في القوائم ذات الغرض العام** : وهو منهج يهتم بإعداد تقارير مالية يمكن أن تفي باحتياجات قطاعات واسعة من المستفيدين، وبرغم شيوع استخدام هذا المنهج إلا أنه يثير انتقادات عديدة حول مدى إمكانية توفير الاحتياجات المتنوعة للمستفيدين المختلفين باستخدام مجموعة واحدة من التقارير المالية.

ب. **منهج التوسع في البيانات التي يتم التقرير عنها** : ويهتم هذا المدخل بزيادة المعلومات المعروضة في التقارير المالية، بحيث تغطي احتياجات قطاعات أكبر، ومثال ذلك تضمين القوائم المالية القيم الحالية والقيم الجارية للأصول إلى جانب القيم التاريخية، ويثير هذا المنهج عدة تساؤلات بشأن نوعية وكمية المعلومات التي يجب إضافتها للتقارير المالية والأسلوب الملائم لاختبارها، حيث أن هناك حدود معينة لمقدرة المستخدمين بشأن إمكانية استيعاب المعلومات الإضافية واستخدامها، حيث يتطلب الأمر تقييم كل معلومة يقترح إضافتها للتقارير المالية بهدف الوقوف على مدى مناسبتها لمختلف المستفيدين².

ج. **منهج تطوير التقارير المالية** : ظهر هذا المنهج نتيجة ضغوط الجهات العلمية المهمة بالمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبناء على رغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين طلباً للمزيد من المعلومات الإضافية التي تساعد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ويبدوا هذا التطوير من خلال ظهور العديد من القوائم أبرزها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية المرحلية، القوائم المالية التنبؤية، القوائم المالية الموجزة، والقوائم المالية ذات أسس القياس المتعددة، وقد حدد مجلس المحاسبة الأمريكي في قائمة المفاهيم الصادرة عام 1984 مجموعة متكاملة من التقارير ينبغي على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية في القوائم المالية المرحلية والتقارير والقوائم الملخصة، وهي التي تعد تدعيماً للإفصاح المحاسبي، فضلاً عن مجموعة أخرى من القوائم وأهمها قائمة القيمة المضافة، القوائم المعدلة بالتغير في مستويات الأسعار، بالإضافة إلى

1 - أمين السيد أحد لطفى، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص 170.

2 - علي سليم سلامة الهروط، مرجع سابق، ص 44.

المعلومات الأخرى التي يتعين الإفصاح عنها بقائمة التوقعات المستقبلية وقائمة أهداف الوحدة، وقائمة بيان العمالة، وبذلك تتكامل تلك القوائم لتكون في مجموعها التقرير المالي للوحدات الاقتصادية والذي يتم من خلاله تحقيق الإفصاح الملائم لمتخذ القرارات.

المطلب الثاني: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة

نتيجة للضغوط من الجهات العلمية والعملية المهتمة بالمحاسبية، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعد على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ظهرت عديد من القوائم المالية أهمها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية الدورية، والتي أدت بدورها إلى اكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجة جودتها، ولا شك أن كافة تلك التقارير المالية تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملائمة ما تحويه من أرقام وبيانات، منها ما يضبط شكل وأسلوب عرض ومحتوى تلك القوائم أو ما يعرف بالإفصاح.

الفرع الأول: التقارير القطاعية

تتبع أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية المختلفة للمؤسسة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض المعلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات، ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسب الدولية في 2006/11/30 المعيار 8 IFRS "القطاعات التشغيلية" الذي حل محل معيار المحاسب الدولي 14 IAS وهو ساري المفعول اعتباراً من 2009/01/01 والذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة أثاره المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها، وفيما يخص نطاق المعيار فإنه يطبق على ما يلي¹:

- 1 . القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة للمؤسسة التي تتصف بما يلي:
 - أ . يتم تداول أدوات الدين أو الحقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام.
 - ب . أو إذا كانت المؤسسة تودع أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.
- 2 . القوائم المالية الموحدة للمؤسسة الأم والتي تتصف بما يلي:
 - أ . يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام.

1 - جمعة حميدات، التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009 - معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) IFRS - جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2009.

ب . أو إذا كانت المؤسسة تودع، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.

3 . إذا قامت مؤسسة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تتسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

4 . إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل البيانات المالية الموحدة للمؤسسة الأم والبيانات المالية المنفصلة للمؤسسة، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

وقد حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS8 القطاع التشغيلي بأنه ذلك الجزء من المؤسسة الذي يتصف بما يلي:

أ . يمارس نشاط تجاري، يولد إيرادات، يتحمل المصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء مؤسسة أخرى.

ب . يتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي للمؤسسة.

ج . تتوفر معلومات منفصلة حول تلك القطاعات.

يمكن اعتبار قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى ولم يتم بتوليد إيرادات فمثلا يمكن اعتبار قطاع قيد التأسيس قطاع تشغيلي لأغراض هذا المعيار، وعند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالإرشادات التالية:

- لا تعتبر جميع أجزاء المؤسسة قطاعات تشغيلية، فمثلا قد لا يحقق المقر الرئيسي للمؤسسة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات، أو تحقيق إيرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية، ولأغراض هذا المعيار لا تعتبر "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمؤسسة قطاعات تشغيلية.

- يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولا بشكل مباشر اتجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمؤسسة" وقد يكون مدير مسؤول عن أكثر من قطاع وفي بعض المؤسسات قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمؤسسة¹.

5 . القطاعات المشمولة في التقارير المالية:

أ . يتطلب هذا المعيار التقرير بشكل منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي يتصف بشروطين التاليين:

- القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الوارد سابقا، أو القطاعات الناتجة عن تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية التي تظهر عادة أداء مالي متماثلا وطويل الأجل إذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة ومماثلة في كافة الجوانب التالية: طبيعة المنتجات والخدمات، طبيعة العمليات الإنتاجية، نوعية وقيمة العملاء، أساليب توزيع المنتجات أو تقديم الخدمات، طبيعة البيئة التنظيمية مثل العمل المصرفي، التأمين..... الخ.

1 - جمعة حميدات، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، مرجع سابق.

- إذا استوفي القطاع التشغيلي واحة من الشروط التالية:

- إذا بلغت الإيرادات الداخلية (القطاعات الأخرى داخل المؤسسة) والخارجية (العملاء) 10 % أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد (الداخلي والخارجي) لكافة القطاعات التشغيلية.
- إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من نتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية.

• إذا بلغت أصول القطاع 10% أو أكثر من إجمالي أصول كافة القطاعات التشغيلية.

ويسمح المعيار لإدارة المؤسسة الإفصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل، حتى إذا لم يستوفي أي من الشروط الثلاثة السابقة، إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

ب . إذا كان مجموع الإيرادات الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75 % من إجمالي الإيراد الموحد، فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها التقارير حتى وإن كانت لا تستوفي نسبة 10% الواردة في المعيار، إلى أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المؤسسة.

ج . يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، و الإفصاح عنها ضمن فئة " كافة القطاعات الأخرى " وبشكل منفصل عن القطاعات الأخرى.

د . إذا لم يستوفي قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن المعلومات هذا القطاع بشكل منفصل في الفترة المالية السابقة، فإن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع بشكل مفصل في الفترة الحالية، إذا اعتبرت إدارة المؤسسة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.

هـ . إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع شمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لشروط 10% المذكورة، يجب عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة لأغراض المقارنة، وحتى وإن لم يلي ذلك القطاع في الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لشروط 10% المنصوص عليها، إلا إذا كانت المعلومات اللازمة أو كانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

يتطلب المعيار الإفصاح لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل عما يلي:

_ معلومات عامة وتشمل:

- العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المؤسسة المشمولة في التقارير، بما في ذلك أساس التنظيم فيما إذا اختارت الإدارة تنظيم مؤسسة على أساس الفروقات في المنتجات والخدمات، أو المناطق الجغرافية أو خليط من تلك العوامل ، وفيما إذا تم تجميع القطاعات التشغيلية.
- أنواع الخدمات والمنتجات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية إيراداته منها.

_ معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات حول أصول والتزامات القطاع، أسس القياس المستخدمة.

_ مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول والتزامات القطاع وبنود القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها للمؤسسة ككل، أي يجب إعداد مطابقة (تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمؤسسة ككل وذلك بتاريخ عرض كل قائمة مركز مالي مع إعادة عرض بيانات الفترة السابقة.

الفرع الثاني: التقارير المالية المرحلية

تبرز في كثير من الأحيان 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 أو المؤقتة، فالتقرير المالي المرحلي هو عبارة "تقرير مالي لفترة المرحلية يتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة مرحلية، والفترة المرحلية هي فترة أقل من سنة مالية كاملة تقدم حولها التقارير المالية"¹، وقد تم التطرق لذلك بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS34 المتعلقة 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 لأخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقاً، كما تقوم بتحسين قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها، لو يحدد المعيار بشكل إلزامي المؤسسات التي تقوم بنشر تقارير مالية مرحلية، وإنما ترك الحرية في ذلك للحكومات والجهات المنظمة لأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية، ولكنه يشجع المؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية في نهاية النصف الأول من السنة المالية على الأقل، ومثل هذه التقارير يجب أن تكون متوفرة خلال مدة أقصاها 60 يوم من نهاية الفترة المرحلية²، أما إذا اختارت المؤسسة أو طلب منها نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير المحاسبة الدولية، فهي ملزمة بالمعيار IAS34، وفيما يخص مكونات التقارير المالية المرحلية فيجب أن تحتوي كحد أدنى على ميزانية عمومية مختصرة، قائمة دخل مختصرة قائمة تدفقات نقدية مختصرة، قائمة مختصرة تبين إما كافة التغيرات، في حقوق الملكية أو التغيرات في حقوق الملكية عدا المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين، إيضاحات تفسيرية مختارة وكحد أدنى تحتوي هذه الإيضاحات على ما يلي³:

1. بيان يفيد أن نفس السياسات المحاسبية، وطرق الحساب المتبعة في التقرير المالي السنوي، يتم إتباعها في التقرير المرحلي، وإذا تم تغيير هذه السياسات يجب إجراء وصف لها.

1 - معيار المحاسبة الدولي رقم 34، التقارير المالية المرحلية، (2010/02/04)، متاح على www.sefarra.com
2 - مدونة صالح الفراء، المعيار المحاسبي الدولي 34 التقارير المالية المرحلية، (2010/02/26)، متاح على www.sqarra.com
3 - مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي 34 "التقارير المالية المرحلية"، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، سوريا، 2008.

- 2 . ملاحظات تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار العمليات المرحلية.
 - 3 . طبيعة ومبلغ البنود التي تؤثر على عناصر الميزانية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية التي تعتبر غير عادية بسبب طبيعة أو حجمها أو عدد مرات حدوثها.
 - 4 . طبيعة ومقدار التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير السابقة سواء كانت مرحلية أو سنوية، إذا كان لهذه التغيرات أثر مادي في الفترة المرحلية الحالية.
 - 5 . إصدارات وإعادة شراء، وتسديدات الأوراق المالية الخاصة بالدين وحقوق الملكية.
 - 6 . أرباح الأسهم المدفوعة منفصلة للأسهم العادية والأسهم الأخرى.
 - 7 . الإفصاح عن بيانات القطاعات.
 - 8 . الأحداث المادية اللاحقة لنهاية الفترة المرحلية.
 - 9 . أثر التغيير في تكوين المؤسسة أثناء الفترة المرحلية بما في ذلك دمج الأعمال وامتلاك أو بيع مؤسسات تابعة، والاستثمارات طويلة الأجل وإعادة الهيكلة.
 - 10 . التغيرات في المطلوبات أو الموجودات الطارئة منذ تاريخ ميزانية عمومية.
- إذا قامت المؤسسة بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في التقرير المرحلي عليها الأمتثال لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية، أما إذا قامت بنشر مجموعة مختصرة من البيانات المالية في التقرير المرحلي فيجب أن تتضمن كحد أدنى العناوين والمجاميع الفرعية التي دخلت ضمن أحداث البيانات المالية السنوية، والإيضاحات التفسيرية المختارة حسب متطلبات IAS34 كما يجب إدخال أية بنود أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها من شأنه أن يجعل البيانات المرحلية مظلمة.
- يتم إعداد التقرير المرحلي على أساس موحد، إذا كانت البيانات المالية السنوية موحدة، فالمعيار لا يتطلب ولا يمنع إدخال البيانات المنفصلة للمؤسسة الأم في التقرير المرحلي.
- ينص معيار المحاسبة الدولي IAS34 على فائدة المعلومات الإضافية إذا كانت الأعمال موسمية عن طريق تشجيع الإفصاح بالنسبة لتلك الأعمال عن المعلومات الأخرى 12 شهر، والإفصاح عن المعلومات المقارنة للفترة التي تسبق مدة 12 شهرا، بالإضافة إلى البيانات المالية للفترة المرحلية.

الفرع الثالث: الإفصاحات الإضافية

توجد إفصاحات جوهرية من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية ولكن لا يتم تضمينها في التقارير السنوية أو المرحلية نذكر منها ما يلي:

1 . الإفصاح عن السياسات المحاسبية

يجب أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة، ويعني ذلك الإفصاح عن المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها، وبيان كيفية تطبيقها باعتبارها أنها الأكثر ملاءمة وفقا لظروفها، وقد صدر في هذا الشأن الرأي المحاسبي رقم (22) عن مجلس المبادئ المحاسبية، والتفسير رقم (20) عن مجلس

معايير المحاسبة المالية، ووفقاً لهذا المعيار يجب الإفصاح عن هذه السياسات في شكل ملخص واحد ومستقل، بدلاً من إظهارها في شكل ملاحظات متعددة.

2 . الإفصاح عن التغيرات المحاسبية:

يفترض أن تتبع المؤسسة الاقتصادية نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ولكن نتيجة حرية الإدارة في اختيار المبادئ المحاسبية الملائمة لها، ونتيجة تعدد بدائل هذه المبادئ، فقد تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تغيير المبادئ المحاسبية التي تستخدمها مما يؤثر جوهرياً على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وهذا بدوره يؤدي إلى صعوبة تفهم وتفسير المعلومات وتجعلها غير قابلة للمقارنة، مما قد يؤدي إلى سوء الفهم وتضليل متخذي القرارات، وقد صدر في هذا الشأن العديد من الدراسات أهمها الرأي المحاسبي رقم (22) الصادر عن المجلس المبادئ المحاسبية APB والدراسات المحاسبية أرقام 63،73،95،111 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وقد حرصت هذه الدراسات على إلزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن التغيرات المحاسبية، وبيان تأثيرها بصفة مستقلة وواضحة على نتيجة الأعمال.

3 . الإفصاح عن أثر التضخم والتغيرات في الأسعار:

يعتمد القياس المحاسبي على افتراضات قيمة الوحدة النقد، وقد أصبح هذا الافتراض غير واقعي نتيجة التضخم وارتفاع مستوى الأسعار، ومن ثم أصبحت المعلومات المحاسبية غير الملائمة لاتخاذ القرارات، ولأهمية التمسك بالقياس المحاسبي التاريخي تغلبت لمعيار القابلية للتحقق، فقد تعددت الإصدارات المحاسبية على إثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية¹.

4 . الإفصاح عن الالتزامات العرضية:

أسفر التطور في بيئة الأعمال عن وقوع أحداث لم تصل بعد إلى مستوى العمليات المالية التي تسجل في الدفاتر ولكنها قد تؤثر جوهرياً على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وتؤثر بدورها على تقييمات وتنبؤات متخذي القرارات، ومن أهم خصائص هذه الالتزامات أنها غير مؤكدة، وتتوقف نشأتها على شرط وقوع حدث معين في المستقبل يسفر عن تحديد قيمة الالتزام وتاريخ استحقاقه واسم المستفيد، وقد يترتب على وقوع هذا الحدث تحمل المؤسسة الاقتصادية لأعباء كبيرة مقابل نشأة هذا الالتزام ومن أهم الالتزامات العرضية ما يلي:

أ . الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المؤسسة.

ب . قيام المؤسسة بضمان قروض البنوك لمؤسسات أخرى.

ج . التعهدات التعاقدية.

د . التعهدات بضمان السلع المباعة.

هـ . الالتزامات المتعلقة بخطابات الضمان المفتوحة.

و . الالتزام المتعلق بإعادة شراء الأوراق التجارية المخصومة.

ز . الخسائر المتوقعة من التأمين الذاتي.

1 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص57.

وقد أصدر مجلس المعايير المحاسبة المالية عدة إصدارات في هذا الشأن، وقد وضعت هذه الدراسات قواعد لتحديد ماهية الالتزامات العرضية وكيفية الإفصاح عنها.

إذن وحسب تصورنا فإن الإفصاح المحاسبي في مضمونه الجديد، يوفر المقومات التي تضيء الثقة على المعلومات المحاسبية والمالية، مما يؤدي إلى رفع المستوى جودتها، وبالرغم من أن هناك إفصاحات اختيارية فإن هذا لا يعني عدم جدواها، ولكن هذه الجدوى تتوقف على مدى أهمية هذه التغيرات في كل مجتمع.

المطلب الثالث: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه وطرق وتوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها إتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، والتي سوف نتطرق إليها في ما يلي:

1 _ المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية¹:

1_1 . المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها منها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون و المحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

1_2 . تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

1_3 . تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

1 - نور الدين بهلول، أثر الإفصاح المالي وفق المعايير المحاسبية على الهياكل المؤسسية للمؤسسة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات التوافق والتطبيق، يومي 25-26 ماي 2010، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، ص 13.

1_ 4 . تحديد أساليب وطرق الإفصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

2 _ العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

أهم المحددات الرئيسة على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي¹:

❖ **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسين في كل دولة.

❖ **الجهات المسؤولة عن الوضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير إصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

❖ **المنظمات والمؤسسات الدولية:** تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبية IASC التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

3 _ طريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن الإفصاح المناسب يتطلب عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بطرق يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة تركز فيها على الأمور الجوهرية، وبشكل عام يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأثر المهمة على قرارات المستخدم في صلب القوائم المالية، أما المعلومات الأخرى وخصوصا التفاصيل، فيتم الإفصاح عنها إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم أو في جداول مكملة أو كشوف تلحق بها، كما يتطلب الأمر أحيانا الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها في أماكن متعددة في البيانات المالية إذا كانت مهمة.

ويمكن تبويب الطرق الشائعة للإفصاح على النحو التالي²:

القوائم المالية: يجب أن تظهر أكثر المعلومات المحاسبية أهمية وملائمة في صلب القوائم المالية وتشمل القوائم المالية الأساسية التالية: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية. ويدرج في هذه القوائم البنود التي تتوفر فيها قابلية القياس بدرجة كافية من التأكد وكذلك

1 - سمير أحمد حمودة، مصطفى يوسف كافي، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص56.

2 - خالد خطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2002، ص146.

الملائمة وقابلية الاعتماد، ويعتبر هذا الأسلوب أقوى أشكال الإفصاح، ويعد التبويب داخل القوائم المالية أحد الأشكال الهامة للإفصاح.

المعلومات التي توضع بين أقواس: قد يكون من الضروري ربط بند في أحد القوائم المالية ببند آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لقيود معين أو حالة القارئ لشرح مطول عن قيد في الملاحظات ويتم ذلك باستخدام المعلومات التي توضع بين الأقواس.

الملاحظة الهامشية: يعتبر استعمال الملاحظات الهامشية تطورا ملموسا في اتجاه الإفصاح الكافي لما توفره من معلومات تعجز عن توفيرها القوائم المالية، حتى أن أطلق على هذه الحقبة بحقبة الهوامش.

تعتبر هذه الملاحظات جزءا مكتملا للقوائم المالية، وتشمل توضيحات للبنود المعروضة في القوائم المالية كشرح للسياسات المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول الثابتة واستهلاكها وطرق تقويم المخزون والعناصر المحتملة وعدد الأسهم المصدرة، وشرح للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، ولا يشترط في هذه الملاحظات والإيضاحات أن تكون مقاسة كما يمكن أن تكون سردية ووصفية أو إنشائية.

القوائم والجدول الملحقة: قد تظهر بعض بنود القوائم المالية بصورة مجملة في معظم الأحيان، وبالتالي من الضروري تفصيل هذه البنود، ويمكن أن يتم ذلك من خلال القوائم والجدول المرفقة، حيث تتضمن هذه القوائم جداول تحليلية لبعض إجماليات الأصول والخصوم، وقوائم تبين أثر تغيرات الأسعار وكذلك المعاملات مع الجهات الحكومية.

قوائم الإدارة: تتضمن خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين وتوقعات الإدارة المستقبلية والأهداف التي تسعى لتحقيقها، كما تتضمن معلومات عن الإنتاج ودرجة نمو المبيعات والأرباح والعوامل المؤثرة في نشاط المؤسسة في المستقبل.

تقرير مراجع الحسابات: إن تقرير المراجع الخارجي ليس مكانا أو وسيلة للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية من المعلومات:

- الأثر المهم نسبيا لنتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة عن تلك الطرق المقبولة عموما.
- الأثر المهم نسبيا لنتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموما الطريقة أخرى.
- اختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بالنسبة لقبول طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في التقارير.

ويلاحظ أن لمراقبي الحسابات دور رئيسي في إطار الإفصاح المالي، فبحكم مهمتهم القانونية، فهم مطالبون بتحسيس مديري المؤسسات على ضرورة تقديم المعلومة الصحيحة الكاملة والسريعة للمساهمين كما أنه على المؤسسة العمل ضمان ديمومتها، من خلال الحفاظ على مساهميتها وذلك ليس عبر توفير المعلومة فقط بل عبر السعي إلى توفير المعلومة الأفضل.

الجدول رقم (1): يمثل طرق الإفصاح ومتطلباته والأهمية النسبية لكل طريقة

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح	الأهمية النسبية
القوائم المالية	وتشمل على القوائم أساسية وهي: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وكذلك قوائم إضافية وهي: قائمة التغير في المركز المالي، قائمة الأرباح الموزعة، قائمة التدفق النقدي	تعتبر العمود الفقري للإفصاح وتراعى في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة وأيضاً ما يتعلق بالتبويب والتوحيد
المذكرات	وتشتمل على: طرق تقويم المخزون، طريقة الاستهلاك المطبقة، الالتزامات المحتملة، التغير في السياسات المحاسبية، تفصيل لحقوق الملكية	تعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات مالية غير وارد بها
تقرير الحسابات الخارجي	مراجع أهم ما يتضمنه: مدى تطبيق المبادئ المحاسبية ومدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، نتيجة الفحص المستندي والفني للعمليات المالية	يزيد من ثقة المستفيدين في المعلومات الواردة بالقوائم المالية وعلى ضوء هذا التقرير تتحدد مسؤولية المراجع تجاه الغير
الإيضاحات	أهم ما توضح ما يلي: أية ضمانات على أحد الأصول، سعر السوق وسعر الشراء للأوراق المالية	تحتوي على معلومات غير واردة بالقوائم المالية أو المذكرات المكملة لها
جداول إحصائية	أهم هذه الجداول: تحليل الأصول والاستهلاك، تحليل المصروفات إلى ثابت ومتغير. - بيان المبيعات وتكلفة المبيعات.	توضيح للقارئ نتيجة المشروع بصورة مختصرة
تقرير الإدارة	ويشتمل خاصة على: معلومات عن أهداف المشروع، النشاط الحالي والمستقبلي المخطط له، أحداث غير مالية قد تؤثر على المشروع في المستقبل، الطاقة الإنتاجية	يتضمن كل معلومات غير مالية قد يؤثر في المشروع مستقبلاً وتفيد التنبؤ

المصدر: نزار النعسان، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة - دراسة لمدى التزام الشركات المساهمة بمعايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2004-2005، ص12.

يتضح من الجدول السابق أن طرق الإفصاح ومتطلباته العامة من المعلومات المالية أو غير مالية تعتبر كنموذج للإفصاح يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية.

4 - توقيت الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب¹، أي أن تتوفر المعلومات لدى متخذ القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات. ورغم أنه من المعتاد إنتاج وعرض القوائم المالية بعد انتهاء السنة المالية، إلا أن إنتاج وعرض قوائم مالية ربع سنوية يؤدي إلى درجة عالية من الملائمة نظراً لأن مستخدم تلك القوائم يستطيع أن يستفيد من هذه المعلومات الربع سنوية للوصول إلى توقعات سريعة. كما أن إصدار التقارير المالية السنوية في وقتها المناسب ضرورة تؤكد عليها مهنة المحاسبة والتشريعات المالية، حيث، أن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA أعلنت أن توقيت التقارير هو عنصر حيوي من عناصر الإفصاح المناسب.

1 - نزار النعسان، مرجع سابق، ص13.

المبحث الثالث: دراسات السابقة

سننظر في هذا المبحث إلى أهم الدراسات التي تصب في مجال واحد مع دراستنا وسنقف عند أهم النقاط التي تميز دراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

1- دراسة قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق - جامعة فرحات عباس - سطيف 01 - 2015/2016، الجزائر.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: إلى مدى يمكن أن يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية؟ والتي هدفت إلى إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية والتعرف على مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة الإدارة الأرباح في قوائمها المالية.

اعتمد الباحث في دراسته على منهجان الوصفي والتحليلي في شقي الدراسة أين تم تطرق لمفاهيم متغيرات الدراسة وتلخيصها وتحليلها في الجانب النظري، في حين تم جمع البيانات ووصفها ومن ثم تحليلها وتفسيرها للحكم على فرضيات الدراسة في الجانب التطبيقي .

توصلت الباحثة في دراستها إلى النتائج التالية:

حيث بينت النتائج وجود ارتباط قوي بين الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وتحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية بينما هناك ارتباط ضعيف جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسة المؤسسات لإدارة الأرباح.

2 _ دراسة سفاخلو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة ISA في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2016/2017.

تطرق هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية التالية: ما مدى أهمية تكيف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)؟ بهدف إبراز الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات وعرض الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق، إضافة إلى قياس مدى التقارب الحالي بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

استخدم الباحث في دراسته المنهج الاستقرائي وأدواته، حيث اعتمد أداة الوصف في الجانب النظري والمنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية لتحليل النتائج وإثبات الفرضيات أو نفيها، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- بأنه من الأحسن ان تتبنى الجزائر المعايير الدولية مباشرة بموجب قانون حتى تتفادى المشاكل والصعوبات الناجمة عن التبني الضمني لها وبينت أن هناك توافقا جزائيا بين المراجعة في الجزائر

والمعايير الدولية للتدقيق وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقي قبولا واسعا من طرف الممارسين والطريقة المقترحة من طرف أفراد عينة الدراسة من أساتذة جامعيين ومهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات.

3 _ دراسة سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2014/2015، الجزائر.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة في ظل الإصلاح المحاسبي؟ والتي هدفت إلى التحسيس بأهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي والخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية كامتداد للإصلاح المحاسبي المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

استخدم الباحث في دراسته المنهج الاستقرائي عند سرد واقع المحاسبة والمراجعة من الجانب التاريخي، كما اعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كأسلوبين مناسبين لعرض محتوى البحث، ونظرا للبعد التصوري لبحثه استعمل الاستبيان كأداة لجمع البيانات للاستقراء الذي استفاد من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية للتحليل. توصل الباحث في دراسته إلا النتائج التالية:

- أن تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج إيجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وعلى القبول تقارير المراجعة الدولية ستكون أكبر من التكاليف تطبيقها .

4 _ دراسة مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، المقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص علوم التسيير سنة 2009، حيث تم التطرق فيها إلى تبين أهمية ودور نظام المعلومات المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات كذلك تم تبين فيها الفكر المحاسبي الذي تطرق إلى القوائم المالية من حيث مفاهيمها واهدافها ومفاهيم عناصر القوائم المالية مع التركيز على الإطار الذي جاء به مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ولجنة معايير المحاسبة الدولية وكذلك محاولة زيادة قدرة وكفاءة مستخدمي القوائم والتقارير المالية على التحليل واتخاذ القرارات وتمت هذه الدراسة بالوصول إلى مجموعة نتائج رئيسية من بينها أن نظام المعلومات المحاسبي من أكثر مصادر المعلومات قدرة على إنتاج تقارير وقوائم مالية تحظى بثقة المجتمع المالي. يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة الفرعية الموجودة بالمؤسسة لما يؤديه من عمليات تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية التي تعكس بصدق الأحداث الاقتصادية ذات الصلة بالمؤسسة.

أم الطالبين فيهدفان من خلال هذه الدراسة إلى الإحاطة بجميع الجوانب المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي وكذا القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بغرض الوصول إلى تعزيز جودة القوائم المالية عن طريق المعلومات المحاسبية التي فيها والتي تعد مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

5 _ دراسة علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- من خلال نتائج التحليل والدلالات الإحصائية لأراء فئات أفراد العينة تظهر موافقة أغلبية المستجوبين بدرجة عالية وتأييدهم حول توفير التقارير المالية التي تنتشرها الشركات التجارية في اليمن معلومات محاسبية ملائمة وتؤثر في اتخاذ القرارات.
- تأييد آراء المستجوبين من فئة عينة الدراسة بالموافقة على توفير التقارير المالية التي تصدرها الشركات التجارية في اليمن معلومات محاسبية موثوق منها وتؤثر في عملية اتخاذ القرارات.

6 _ دراسة ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2013/2012، الجزائر.

سعت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي؟ وذلك بهدف إبراز دور الإفصاح في دفع المنشأة لرفع دقة ومصداقية معلوماتها المحاسبية وجعلها مقبولة لدى الجميع وإبراز دور جودة المعلومات المحاسبية في إنتاج قوائم مالية تحتوي على الإفصاح الأمثل. استخدم الباحث المنهج الاستنباطي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف وصف تحليل مختلف الجوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المراد من البحث.

توصل الباحث في دراسته إلى النتائج التالية:

- هي أن جودة المعلومات المحاسبية ضرورة لا مفر منها لترشيد متخذي القرارات.
- يواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر جملة من المعوقات يأتي على رأسها ضعف تحقيق سوق مالي جيد البورصة، وكذلك أسواق تسمح بالتقييم المستمر للقيمة العادلة.

7 _ دراسة زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011.

سعت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة حوكمة المؤسسات في الوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة عالية؟ وذلك بهدف التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة المؤسسات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بغرض إعادة الثقة بها.

استخدم الباحث المنهج الوصفي، المنهج الاستقرائي، المنهج الاستنباطي
توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا الاهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي.

- تساهم حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال الياتها وأهمها المراجع الداخلية.

8 _ دراسة **حسياني عبد الحميد**، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

سعت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: كيف يمكن الانتقال نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أن يساهم في تفعيل حوكمة المؤسسات؟ وذلك بهدف التطرق للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وطرق إصدارها.

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة المحاسبة في ظل المعايير الدولية بحوكمة المؤسسات.

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تعد المعلومات المحاسبية والمالية من بين أهم المحددات لدرجة الحوكمة المؤسسات فجودتها دليل على الموثوقية والمصدقية في البيانات المالية التي تتم عرضها مما يعزز الشفافية والثقة لدى جميع الأطراف.
- أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في الأسواق العالمية بشكل عام.

9 _ دراسة **إيمان حسن المدلل**، أثر جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة - 2010/2011، فلسطين.

سعت هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: ما أثر جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية؟ وذلك بهدف الوقوف على أثر جودة المعلومات المحاسبية على كفاءة سوق الأوراق المالية وبيان أهمية الدور الذي تلعبه جودة المعلومات المتاحة في القوائم المالية في رفع كفاءة وتطوير اليات العمل في السوق الأوراق المالية.

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لأن الدراسة تعمل على تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، حيث يتم جمع المعلومات من المصادر الثانوية والمتمثلة بالرجوع إلى النشرات والدوريات والأبحاث والكتب المنشورة.

توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- إن درجة الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية للشركات المدرجة غير كافية لتعزيز كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية.
- تساهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية في القدرة على توفير الجهد والوقت وسرعة في أداء عمل إدارة السوق المالي.

10 _ دراسة **الباحث يونس حاج عيسى**، دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية المجموعة من

المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة، الدراسة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017 وكانت إشكالية الدراسة كالتالي: فيما يمكن دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وتحديد الدور الذي يلعبه الإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بإجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة خلال الفترة من شهر فيفري إلى أبريل وذلك باعتماد على استبيان، وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن الإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يسمح بتعزيز جودة المعلومة المقدمة من طرف المؤسسة، كما أن القوائم المالية الأساسية أهمية كبيرة حيث تعتبر من بين الآليات الفعالة في تحقيق أهداف الإفصاح عن المعلومات المالية، وأن الميزانية وجدول حسابات النتائج تعتبر من أهم القوائم المالية المعتمدة في حصول المستخدمين على احتياجاتهم من المعلومات المالية، كما تلتزم المؤسسة بالشروط المحققة لخاصية الملائمة عند إفصاحها عن المعلومات المالية، حيث تساعد المعلومات المفصحة عنها من قبل المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستخدمين تلك القوائم، وأن قيام معظم المؤسسات بالتقييم الرقابي لمعرفة مدى تحقيق للأهداف المسطرة في السابق، كما تساعد المعلومات المفصحة عنها من قبل المؤسسة على التنبؤ بالمخاطر المستقبلية والإفصاح عن المعلومة المالية في وقتها يساعد في اتخاذ القرارات السليمة.

11 _ دراسة الباحثة **عون وردية**، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية - دراسة حالة مؤسسة الإحسان - البويرة، الدراسة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند الحاج البويرة، سنة 2015، تحاول الدراسة معالجة الإشكالية التالية: إلى مدى يمكن للنظام المحاسبي المالي في الرفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسة؟ وذلك من خلال التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية والأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهورها، والتعرف على مدى أهمية النظام المحاسبي المالي وأهمية المعلومات المحاسبية في كونها جوهر الإفصاح المحاسبي، وكذا نوعية مقدار البيانات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك باعتماد على دراسة حالة مؤسسة الإحسان من خلال دراسة قوائمها المالية على مستوى مكتب خبير محاسبي ولاية البويرة في 2014/2013.

واستخلصت الباحثة من هذه الدراسة أن الإفصاح المحاسبي مفهوم نسبي وليس مطلق وهو جوهر التحليل المالي، وأن الإفصاح المحاسبي يرجع أو إلى الضمير المهني وثانيا إلى النظام المحاسبي الجديد والقدرة الكافية على التنفيذ، وكذا التزام النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية، إلى أنه خرج عليها في بعض الجزئيات، بالإضافة إلى أن المؤسسات الاقتصادية العمومية تهتم بالإفصاح وبشكل كبير عن جميع بنود عناصر الميزانية أو المركز المالي بشكل شامل مما يعطي مستخدمي هذه المعلومات الثقة في اتخاذ القرارات التي تتناسبها، أما الشركات الخاصة.

12_ دراسة الباحث **عبد اللطيف شادو**، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IAS/IFRS، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية لمدينة ورقلة، دراسة عبارة عن مذكرة مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2014، وكانت إشكالية الدراسة كالتالي: هل

المعلومات المحاسبية كافية لاحتياجات المستفيدين في ظل التشريعات والقوانين الجزائرية؟ حيث هدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها حسب المعايير المحاسبية الدولية، والوقوف على مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها، بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات الاقتصادية مع التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح، وذلك باعتماد على دراسة لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لولاية ورقلة خلال السداسي الثاني للموسم الجامعي 2013 باعتماد على استبيان وزع على موظفو البنوك، وقام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ليقارن ويفسر نتائج الدراسة.

وتم استخلاص النتائج من هذه الدراسة أن معايير الإفصاح عن المعلومات المالية تعتبر أكثر المعايير صعوبة في التطبيق، وأن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية والموضوعية، كما تلتزم البنوك التجارية عند إعداد القوائم المالية بالقوانين والتشريعات الجزائرية لتعطي مستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي لهذه المصارف، وأن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في البنوك التجارية والجهات الرسمية الأخرى مما يستوجب تحديث التشريعات والقوانين دائماً لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية.

13 _ دراسة قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مقال منشور في مجلة الباحث العدد 10 سنة 2012، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

تدور إشكالية هذا البحث عن ماهية الأثار التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الباحثة:

- اعتماد تكنولوجيا المعلومات في النظام المعلومات المحاسبي يؤدي إلى تخفيض تكاليف التشغيل والذي بدوره ينعكس بشكل إيجابي على التكلفة الكلية للمؤسسة.
- النظام المحاسبي المالي يرفض على المؤسسة تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، مما يسمح بتقديم تقارير مالية تتميز بالشفافية والمصداقية وتعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

14 _ دراسة عوض الله جعفر الحسين أبوبكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

مجلة العلوم والتقانة، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني، جامعة السودان، 2012م، هدفت هذه الورقة إلى التعرف على جودة وأهمية المعلومات المحاسبية والخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناء على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص تعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي وذلك من خلال التعرف على محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تعتبر امتداد لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمنشأة، وكذلك التعرف على محاسبة المسؤولية البيئية حيث أن هناك مشاكل بيئية اجتماعية تتطلب معالجات محاسبية خاصة داخل الإطار المحاسبي الشامل، فالإفصاح عن المعلومات كمية ونسب تحليلية قد يكون ملائماً للتعبير عن

كثير من المشكلات البيئية والاجتماعية، وقد تركز اهتمام الاتحادات المهنية والعلمية للمحاسبين على الإفصاح عن الأضرار البيئية الناجمة عن النشاط المشروع.

الدراسات الأجنبية:

15 _ دراسة الباحث Ben kwame agyei-mensah , 2012, The impact of adopting International Accounting standards 1 (IAS1 in Ghana The extent of disclosures , and Their relationship to corporate characteristics.

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الأول من قبل الشركات المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية وكذا العلاقة بين درجة الإفصاح وحجم وربحية الشركة، وذلك باعتماد على عينة مكونة من الشركات المدرجة في البورصة غانا، حيث اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة إشكالية الدراسة إضافة إلى ذلك استخدام الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية (نموذج انحدار المتعدد انحراف المعياري، معامل ارتباط..... الخ)، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج إلى أن 60.9% من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لم تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي.

16 _ دراسة الباحث Sunday Adebayo Alayemi,2015, Choice of Accounting policy : Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements.

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير السياسات المحاسبية المعتمدة في التحضير والإعداد على الإفصاح المحاسبي وفق للمعايير المحاسبية الدولية وبالتالي على تفسير وتحليل القوائم المالية، واعتمد الباحث في معالجة مشكلة الدراسة على المنهج الوصفي من خلال سرد النظريات للسياسات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، وبالإضافة إلى ذلك اعتمد على المنهج استقرائي والتحليلي واستنباطي في اختيار الفروض وتحليل النتائج المتوصل إليها، حيث خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير للسياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات على المعلومات الواردة في القوائم المالية وكذا على تحليلها وتفسيرها، وأوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن كل المعلومات الواردة في القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات ليتمكن مستخدمي البيانات من مقارنة المعلومات المالية مع البيانات الأخرى، وكذلك أوصلت إلى الأخذ بعين الاعتبار جوانب عدة عند اختبار تطبيق السياسات المحاسبية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف

1 - أوجه التشابه:

- تشابهة دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة في الجانب النظري والمتمثل في:
- _ التطرق إلى المعايير المحاسبة الدولية والأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهورها.
- _ التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وأثرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- _ دراسة مؤشر قياس مستوى الإفصاح في المؤسسات وضرورة التكيف مع البيئة التي أجريت فيها.
- _ التعرف على جودة وأهمية المعلومات المحاسبية والخصائص الرئيسة.
- _ التشابه مع بعض الدراسات في معالجة الجانب التطبيقي من الدراسة عن طريق الإستبيان.

_ التطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي ومدى الالتزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح في البيانات المالية.

2 _ أوجه الاختلاف:

اختلفت كل الدراسات السابقة وأيضاً الدراسة الحالية في:

_ الأهداف و النتائج المتوصل إليها.

_ الاختلاف في أسباب الاختيار الموضوع.

_ بعض الدراسات اعتمدت على النماذج الإحصائية والرياضية في عملية التحليل، ومنها من اعتمدت على المناهج الوصفية والاستنباطي والتحليلي للدراسة.

_ اختلاف في صياغة المواضيع مع اختلاف في العينات المدروسة والمؤسسات والشركات والأدوات المستعملة.

_ تختلف هذه الدراسة عن دراستنا من حيث العينة التي تناولتها فقد اشتملت على مجموعة من الأساتذة الجامعيين ومحاسبين.

_ اختلاف في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 23) وبرنامج معالج الجداول الإلكترونية (excel).

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة نلاحظ أنه قد تناولت بعض جوانب من موضوع الدراسة الحالية كل على حدة، حيث تم تركيز على مدى منفعة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاستثمارية ومدى فهم و إدراك المستثمرين لأهمية تلك المعلومات وبعضها تناول كيفية الاستفادة من حوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وإعادة الثقة فيها، إلا أنها لم تشير إلى دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك ما يميز دراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الهدف، حيث نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي توفرها والتطرق إلى معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومات.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي، باعتبار أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحويه من معلومات، كما اعتبر 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.

ونظرا لتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتمتع بجودة عالية، سعت هذه المؤسسات العلمية المحاسبية وعلى رأسهم لجنة معايير المحاسبة الدولية، إلى وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، من أجل التقليل التحديات المعاصرة في نقص الجودة في المعلومات المحاسبية، وإيصالها إلى الأطراف المعنية في الوقت المناسب، حيث تتطلب عملية الإعداد توفر الشفافية حتى تكون القوائم المالية قابلة للفهم، وذلك بالأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية التي يجب أن تشمل عليها المعلومات المحاسبية وهذا ما سنحاول إيضاحه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لها، كان لابد من ربط هذا الجانب (الجانب النظري) بجانب تطبيقها العلمية (الجانب الميداني) وذلك بهدف التحقيق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى تطبيق قواعد الإفصاح المحاسبي أو الالتزام بمتطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية له تأثير إيجابي وفعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل، الذي يعتمد على المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي لم تهتم بها كثير من الدراسات السابقة، وكذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

من أجل الإلمام أكثر قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مستوى ملبنة ونيس كونها مؤسسة صناعية تجارية، من أجل التعرف على مدى تبنيتها للمعايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرفها، وكذلك عمليات الإفصاح التي تقوم بها، وعليه سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: دراسة حالة ملبنة ونيس

المبحث الثاني : الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

المبحث الثالث: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: دراسة حالة ملبنة ونيس.

تتوفر المنطقة التي تتواجد بها ملبنة ونيس بجميع الموارد الطبيعية والمادية و البشرية التي تساعد المؤسسة على توفير منتجات بجميع تطلعات عملائها.

المطلب الأول: تقديم ملبنة ونيس.

تتخصص ملبنة ونيس في إنتاج الحليب و مشتقاته، و تعتبر من المؤسسات الرائدة في هذا المجال في المنطقة و قد دأبت من نشأتها على توفير المنتجات في الأشكال التي تراها مناسبة لمستهلكيها، وسنقوم في هذا المبحث بدراسة هذه المؤسسة لمحاولة التعريف بها.

_ تعريف المؤسسة و نشأتها.

ملبنة ونيس شركة ذات شخص وحيد ذات رأس مال يقدر بـ 30000.000.0 دج لصاحبها السيد بوزكريني مراد. تحتل المؤسسة موقعا جغرافيا إستراتيجيا بحيث تتواجد على الطريق الوطني رقم 14 وهذا ما يسهل عملية نقل المواد الأولية وتسويق منتجاتها، و تقع ملبنة ونيس في أولاد سليمان بئر ولد خليفة ولاية عين الدفلى، تبعد عن خميس مليانة بحوالي 04 كم.

تم تخطيط المشروع في 09 ديسمبر 1999 و تم إنجاز هذا المشروع في 18 جوان 2002 وتم تمويل الملبنة بالألات والتجهيزات خاصة بعملية الإنتاج و التخزين من طرف الشركة الفرنسية *alpes industries services*، وكذا تركيبها بالمصنع قدرت بـ 164.166.000.00 دج، ممولة من طرف الوكالة الفرنسية للتنمية بضمان القرض الشعبي الجزائري، وهو أول مشروع تمويله الوكالة في الجزائر كانت بداية هذا المشروع في الإنتاج يوم 18 جوان 2002.

تغطي منتجات الملبنة: عين الدفلى، شلف، غليزان ، تسميسيلت، تيارت، وهران، ورقلة، الأغواط، تيزي وزو، الجزائر.

كما تتربع على مساحة شاسعة وتقدر بـ 9600م² مبنية و 1830م²، إضافة إلى وجود عدد من مربي الأبقار الحلوب في نفس المنطقة الفلاحية مما يساعد في إمداد المؤسسة بحليب البقر.

تقدر الطاقة الإنتاجية للملبنة بـ 31260 لتر يوميا، ويكون الإنتاج حسب الطلب على المنتج.

1_1 لإمكانيات المادية والمالية للمؤسسة.

تمتلك المؤسسة عدة إمكانيات مادية ومالية تمكنها من إنتاج و توزيع المنتجات إلى كل مناطق تواجد أسواقها المخدمية، وسنقوم بعرضها كما يلي:

1_2 الإمكانيات المادية.

إن المساحة الإجمالية لملبنة ونيس تبلغ 9600م²، منها 1380 م² شاغرة، و 8220 م² غير شاغرة، وأهم ما فيها نجد:

- بئرين مجهزين لجلب المياه للملبنة.
- محطة لتصفية المياه الملوثة.

- محطة لنزع الأملاح من المياه.
- مولد كهربائي.
- ورشات الإنتاج والمتمثلة في: ورشة بها معدات خاصة بالحليب المبستر، ورشة الزيادي.
- عتاد التطهير الكيميائي.
- عتاد تجميد المياه.
- مخبر خاص بالتحاليل الكيميائية.
- ورشة النظافة.
- إسطلب خاص بالبقر والتي يبلغ عددها 400 بقرة.
- عتاد لحلب البقر.
- مكاتب إدارية مجهزة والتي سوف يتم تغييرها لبناء مباني إدارية جديدة، وهذا راجع لكون المؤسسة حديثة النشأة.

1 _ 3 الإمكانيات البشرية.

تحتوي المؤسسة على إمكانيات بشرية معتبر حيث يقدر عدد العمال بـ 129 عاملا، وهذا راجع إلى أن المؤسسة مجهزة بالآلات والعتاد المتطور والحديث، حيث تقوم معظم الآلات بتعويض كثر من العمال في مختلف المهام، كما أن المؤسسة في تطور مستمر.

السبب الذي سيجعلها تزيد من عدد الفروع في هيكلها التنظيمي كإضافة فرع إنتاج والجبن... إلخ، وبالتالي سوف تزيد من عدد العمال في هذه المصالح، يوزع العمال في المؤسسة حسب المؤهلات وهذا الجدول يبين المؤهلات لعمال المؤسسة.

الجدول رقم (2): يمثل مؤهلات العمال.

العمال	تقنيين	الإطارات	الإطارات العليا	درجة العمال
94	40	12	7	العدد

المصدر: المديرية التقنية، احصائيات شهر مارس 2019 (2019/04/08 على الساعة 10.11 مصلحة المستخدمين)
بين الجدول أعلاه عدد عمال المؤسسة حسب المؤهل، حيث تتوفر الملبنة على طاقة عمالية لا بأس بها ما يصنفها ضمن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

1 _ 4 الإمكانيات المالية.

يتم تقسيم الإمكانيات المالية لملبنة ونيس على النحو التالي:

- قرض من (CPA) القرض الشعبي الوطني.
- مساهمة شخصية لصاحب الملبنة.

تحصلت الملبنة عن قرض من القرض الشعبي الجزائري و الذي يمول من طرف بنك فرنسي

المطلب الثاني: نشاط الملبنة ونيس

تهدف الملبنة إلى تغطية العجز الموجود في الأسواق في منتج الحليب ومشتقاته، وبالتالي رغبة المستهلكين إلى حد معين، و ملبنة ونيس تمزج بين عدة أنشطة ووظائف تقوم بها وهي كالتالي:

الشراء، الإنتاج، التوزيع والبيع.

1 _ الشراء.

تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية ويتم ذلك عن طريق أربعة مراحل أساسية هي:

أ- المرحلة الأولى.

دراسة المناقصات والإعلانات التي يقوم بها الموردون على مستوى الوطني والعالمي.

ب- المرحلة الثانية.

المعطيات التي يقدمها كل مورد للثاني أي أنها تأخذ كل احتياطاتها كي لا تقع في مشكلة التموين في حالة غياب المورد.

ويتم إختيار المورد المناسب على أساس العناصر التالية:

- دراسة اتفاقية التعاون والتي تضم الجودة والسعر.
- كيفية تسديد الكمية المتفق عليها.
- موعد تسليم الكمية المشتراة.

ج- المرحلة الثالثة:

في هذه المرحلة يرسل القسم التجاري إلى المورد يطلب حجز الكمية المراد شرائها.

د- المرحلة الرابعة:

تعتبر آخر مرحلة مع المورد حيث تتم المعاملة التجارية بإرسال المورد للكمية المتفق عليها وقبض ثمنها ولإشارة فإن ملبنة ونيس تتعامل مع مورد أجنبي لشراء المواد الأولية UNI TAAS INTERNATIONAL.

ثم يتكفل وكيل الملبنة بالجزائر العاصمة INGREDIENTS-EPI بإتمام التصريحات الجمركية وتسليم كمية من الموارد الأولية التي أرسلها المورد ثم الفاتورة بقيمة المصاريف ويرسلها إلى الملبنة مع كمية المواد الأولية وكذلك MORANCE SOUDURE بتسليم مواد التغليف القادمة من طرف شركة فرنسية.

2 _ الإنتاج.

إن ملبنة ونيس وإمكانياتها التي سبق ذكرها لها قدرة إنتاجية جيدة، حيث تلبى حاجيات عدة أسواق داخل وخارج الولاية:

فيما يخص الإنتاج الأكياس:

5 آلاف كل واحدة تنتج 2500 ل/ سا

- حليب مبستر كيس 1 لتر 45 ألف لتر يوميا.

- حليب البقر مبستر كيس 1 لتر 5 آلاف لتر يوميا.
- لبن مبستر كيس 1 لتر 15 ألف - 20 ألف يوميا يخضع للعرض من طرف الزبائن.
- رائب مبستر كيس 1 لتر 15 ألف - 20 ألف يخضع للعرض من طرف الزبائن.
- عصير (شربات) مبستر كيس 1 لتر 15 ألف لتر يوميا.

فيما يخص القارورات هناك ألتين:

- الأولى تنتج 3000 وحدة/ سا.
- الثانية تنتج 6000 وحدة / سا.
- جبن ذو عجينة لينة 5000 لتر يوميا.

3 _ البيع والتوزيع.

يعتبر التوزيع والبيع المضمون بالنسبة للملبنة وهذا لإتباعها نظام الطلبات في الإنتاج أما بالنسبة للنقل فهي تعتمد على وسائلها الخاصة، بهذا فهي تتفق مع الزبون على تكلفة النقل أو يتم النقل عن طريق الموزعين الخواص يقومون بشراء المنتجات وتوزيعها على تجار التجزئة.

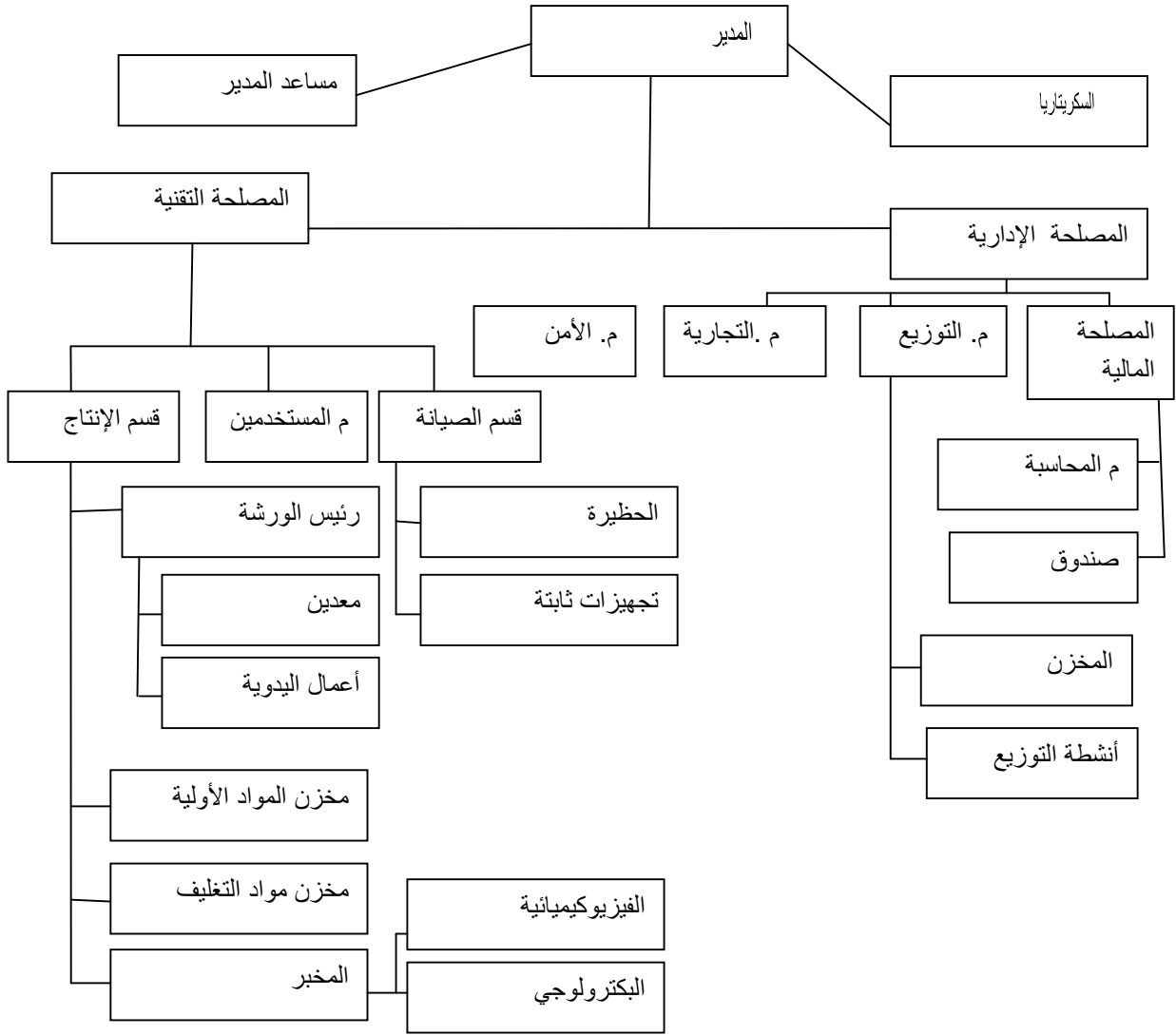
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي.

يتعلق هذا الجانب الوظيفي للتنظيم المعتمد من طرف المؤسسة، وتصميم هذا الهيكل مرتبط بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، كما يحدد العلاقة بين جميع الأقسام والمصالح ومراكز القرار.

إن الهيكل التنظيمي في تغير مستمر وذلك إن الملبنة أنشأت في وقت قصير كما سبق الإشارة إليه، معنى هذا هناك نقائص يحاول القائمون على الملبنة تداركها مع الوقت، وبالتالي إضافة أقسام ومصالح جديدة، كما أنه كلما زاد توسع حصة الملبنة في السوق كلما تطور وتوسع نظامها الداخلي وبالتالي تغير الهيكل التنظيمي.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لملبنة ونيس.

الشكل رقم (3): هيكل التنظيمي لملبنة ونيس.



المصدر: من وثائق المؤسسة .

تعمل جميع المصالح في الهيكل التنظيمي السابق بشكل منظم وفق مهام و أنشطة محددة، هي كالتالي:

1 _ المدير.

وهو صاحب المؤسسة ويقوم بالمهام التالية:

- إدارة الملبنة ومتابعة النشاط اليومي للأقسام والمصالح.
- إصدار القرارات والتوجيهات الخاصة بالتموين. الإنتاج والتوزيع.
- يتحمل كل المسؤولية المدنية على كل نشاطات الملبنة وأخطاء التسيير والمسؤولية الجبابة.
- إبرام الصفقات مع الموردين تحت شكل عقود تجارية.
- إمضاء كل المستندات والوثائق والتقارير الموجهة للجهات الرسمية.

2 _ مصلحة المراقبة والأمن.

ويقوم بالمهام التالية:

- تطبيق القوانين الخاصة بالوقاية والأمن ومتابعتها.
- الحفاظ على ممتلكات الملبنة.

3 _ المصلحة التقنية:

- يقوم المكلف بالمديرية التقنية بالإشراف على جميع الأقسام والمصالح.
 - تنشيط وتنسيق العمل بين مختلف الأقسام والمصالح.
 - المتابعة والمراقبة اليومية والسهر على احترام الأسعار الطبقة.
 - المراقبة اليومية للاستهلاك الخاصة بالمواد الأولية و مواد التعبئة.
 - تحضير برامج الإنتاج.
 - تقييم النتائج واقتراح إجراءات تصحيحية.
- كما أن المكلف بالمديرية التقنية له صلاحية التوقيع على الوثائق والمستندات في حالة غياب مدير المؤسسة، وإرسال تعليمات المدير إلى مختلف الأقسام والمصالح.

4 _ مصلحة المالية.

إن هذا القسم يجمع بين مهمتين وهي الإدارة والمالية ويتفرع منه مصلحة المحاسبة. ويقوم هذا القسم بالمهام الإدارية التالية:

مسك السجلات الواجب تواجدها في كل مؤسسة وهي:

- سجل الوقاية والأمن وطب العمل.
- سجل حوادث العمل.
- سجل العطلة السنوية.
- سجلات إنذار مفتشيه العمل.
- سجل أجور العمال.
- سجل العمال.

أما من الناحية المالية فيقوم المكلف بالقسم بما يلي:

أ- إجراءات العمليات المالية والتمثلة في:

1- مراقبة ومتابعة الحساب البنكي:

- الحساب البنكي للإيرادات:

في هذه العملية يقوم المكلف بالمالية باستلام إيرادات البيع ثم تحويلها إلى الحساب الموجود في البنك

(C.P.A) وتتعامل الملبنة مع القرض الشعبي الجزائري.

- الحساب البنكي للمدفوعات:

في هذه العملية يقوم المكلف بالمالية بتسليم الأموال للموردين عن طريق شيك بنكي ويتم تمويل هذا الحساب من

الحساب البنكي للإيرادات.

2 - مراقبة ومتابعة الصندوق:

تغطية كل المصاريف المختلفة داخل المؤسسة مثلا: مصاريف الهاتف، الكهرباء، تصليح الآلات، شراء قطع غيار السيارات الخاصة الملبنة.

وكذلك عن طريق الحساب البنكي Fond de roulement ويتم تحويل هذا الصندوق من رأس المال العام لإيرادات وللاشارة فإن هذه العملية يومية في قسم الإدارة.

5 _ مصلحة المحاسبة.

ويقوم المكلف بالمهام التالية:

- القيام بإنجاز التقارير الفصلية عن حالة المؤسسة.
- السهر على مطابقة الوثائق المحاسبية (المصاريف والإيرادات).
- السهر على تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.
- التسجيل المحاسبي والقيام بالجرد والمتابعة البنكية.
- وضع الميزانية الحقيقية للمؤسسة، ثم تقوم بدفع نسخة منها لمصلحة الضرائب ويحتفظ بالأخرى في المؤسسة.

تعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع قسم الإدارة المالية ففي حالة احتياج المؤسسة لمبلغ مالي يقوم المكلف بهذه المصلحة باستخدام التقنيات المحاسبية أي المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

6 _ مصلحة المستخدمين.

تشرف هذه المصلحة على الحياة المهنية ل 151 عامل طيلة مدة عملهم بالوحدة حيث تقوم بتسيير الملفات الإدارية للعمال بصفة عامة وتقوم على وجه الخصوص ب:

- استقطاب احتياجات المؤسسة من الكفاءات العاملة.
- إجراء مقابلات معهم والتكفل بملفاتهم.
- وضع هذه الكفاءات تحت فترة معاينة مدتها ثلاثة أشهر.
- كما أن هذه المصلحة مكلفة بمسك السجلات الضرورية الخاصة بالعمال وهي سجل العطل السنوية، سجل أجور العمال، سجل حوادث العمل.

- السهر على تطبيق الإجراءات والنصوص الخاصة بالعمال ومتابعة حسن سلوك العمال.

7 _ قسم إنتاج الحليب ومشتقاته.

إن القائم على شؤون هذا القسم يشرف شخصيا على هذا القسم وباقي المصالح التابعة له، وهذا ما جعله متعدد المهام، ونذكرها بالتفصيل فيما يلي:

- تنفيذ السياسة الإنتاجية للملبنة.

- الإشراف على تنسيق نشاطات هذا القسم وتجري التقارير بكمية الإنتاج.
- تحضير برامج الإنتاج واستهلاك الموارد الأولية وموارد التعبئة والتغليف.

إن المكلف بهذا القسم يعمل بالتنسيق مع المكلف بالمديرية التقنية. وتختلف أسعار منتجات الملبنة حسب النوع والمنتج، الملحق 7.

8 _ مصلحة مراقبة الجودة والنوعية.

- السهر على احترام المقاييس الاستهلاك.
- تحديد حاجيات المخبر فيما يخص المنتجات.
- السهر على احترام الجودة ومراقبتها.

9 _ مصلحة التطهير الكيميائي.

في هذه المصلحة يوجد قسمان: قسم يختص بالوظيفة البكتولوجية وقسم بالوظيفة الفيزيوكيميائية.

أ- الوظيفة البكتولوجية:

- تقوم بمراقبة المواد الأولية.
- نظافة المادة الأولية.
- مراقبة وتحليل المياه.
- القيام بتحليل نهائي لكل أنواع المنتجات قبل تسويقها.
- النظافة الشاملة لوسائل الإنتاج.

ب- الوظيفة الفيزيوكيميائية:

تختص بمراقبة:

- درجة الحموضة.
- المادة الجافة.
- المادة الجافة.
- حجم العلب.
- تاريخ صلاحية المنتج.

10 _ مصلحة الصيانة:

تقوم هذه المصالح بالمهام التالية:

- المراقبة اليومية للآلات .

- وضع ميزانية وبرامج الصيانة شهريا.
- التنسيق بين نشاطات الصيانة.

11 _ مصلحة التجارة.

ويضم مخزن لمنتجات تامة الصنع ومصحنتين:
أ- المخزن.

يقوم المكلف بالمخزن بتنسيق نشاط جمع الإطار المكلف بقسم الإنتاج وهذا المخزن خاص بالمنتجات التامة الصنع والجاهزة للتوزيع والبيع.

ب- مصلحة التموين.

تعمل مصلحة التموين على:

- تزويد قسم الإنتاج بالمواد الأولية والتجهيزات.
- السهر على تسيير المخزون والتكفل بدورانه .
- والمواد الأولية المستعملة لا تقبل التخزين لمدة طويلة.
- القيام بتقديرات بدلالة الطاقة الإنتاجية، ومستوى المخزون الموجود.
- دراسة العروض المقدمة من طرف الموردين، على المستوى الوطني والخارجي.
- التكفل بمتابعة وتحقيق عملية التموين.

ج- مصلحة التوزيع والبيع.

وتقوم بالمهام التالية:

- إعداد إستراتيجية التوزيع والبيع الخاصة بالملبنة.
- المسؤولية التامة عن المنتجات التي تدخل غرفة التبريد.
- القيام بعملية الجرد لهذه الكمية من المنتجات وتحمل تبعات عملية الجرد (مثل: السرقة، فقدان المنتج... إلخ).
- متابعة تنفيذ برامج التوزيع الداخلي إما مباشرة أو عن طريق الهاتف.
- متابعة عملية التوزيع داخل الملبنة، وذلك من المخزون إلى مستوى المرفأ ثم إلى الشاحنات وذلك بإصدار أمر بالشحن والبرمجة.
- إعداد سند توزيع مرقم ومؤرخ من طرف المصلحة مع ذكر الكمية المشحونة لجميع المنتجات مع ذكر أسم سائق الشاحنة.

المبحث الثاني: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان أثر الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية في ملبنة ونيس، ولتحقيق هذا الهدف اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي عبر استخدام الأسلوب التطبيقي المتضمن العديد من الطرق والمعالجة الإحصائية ذات العلاقة بموضوع .

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على هدف الدراسة.

✚ عرض الإستبيان:

وينقسم إلى قسمين: مراحل التصميم ومحتوى الإستبيان.

1 _ مراحل تصميم الإستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بالموضوع الدراسة وتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر محاسبين وأساتذة أكاديميين مختصين حول مشكلة الدراسة. فقد تم تصميمه على ثلاث خطوات وهي:

1 _ 1 _ مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الإستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب الاطلاع على الدراسات السابقة والمراجع الأدبية المنشورة.

1 _ 2 _ مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية، تم إعدادها بالتعاون مع الأستاذ المشرف كأداة رئيسية للدراسة، والتي شملت أهداف الدراسة وأسئلتها.

1 _ 3 _ مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة، بحث يتم إجراء تعديلات الازمة بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة، تم تصميم الإستبيان بشكل نهائي، ثم تم توزيعه.

2 _ محتوى الإستبيان:

تضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه.

كما احتوى الإستبيان على 3 صفحات تتضمن 15 سؤال مقسمة إلى جزئين:

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية عن أفراد المجتمع متمثلة في النوع الاجتماعي، الفئة العمرية، الشهادة العلمية، الوظيفة، الأقدمية (الخبرة)، القطاع الذي تنتمي إليه.

الجزء الثاني: محاور الاستبانة

_ المحور الأول: تضمن 5 أسئلة حول أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

_ المحور الثاني: تضمن 5 أسئلة حول قياس جودة المعلومة.

_ المحور الثالث: تضمن 5 أسئلة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع وعينة الدراسة من رؤساء مصالح المحاسبة والمالية للملينة، تم اختيارهم قسدية من أجل معرفة كيفية الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة في الملينة، بالإضافة إلى مجموعة من المحاسبين وأساتذة أكاديميين مختصين، تم اختيارهم بطريقة عشوائية.

وبعد التأكد من ملائمة عبارات الاستبيان للموضوع المدروس تم توزيع 45 استمارة على العينات المدروسة، وتم استرجاع 40 الاستمارات وبذلك تكون الاستمارات المسترجعة كاملة خاضعة للتحليل تم اعتمادها في تحليل النتائج وتفسيرها.

الجدول رقم (3): يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارات الإستبيان

البيان	الإستبيان	النسبة %
	العدد	
عدد الاستمارات الموزعة	45	100%
عدد الاستمارات المسترجعة	40	88.88%
عدد الاستمارات المستبعدة	05	11.11%
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	40	88.88%

المصدر: من إعداد الطالب (باعتماد على استمارة الاستبيان)

من خلال الجدول السابق بلغت نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل 88.88% وهي نسبة مقبولة في نظر الطالب من أجل استخدامها في دراسة وتحليل نتائج الإستبيان والتي سيتم تناولها.

المطلب الثالث: أدوات الدراسة:

قمنا من خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS 23 حيث تم تفريغ الاجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل مصفوفي يتضمن 21 عمودا 40 سطرا حيث يضمن تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة.

_ اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي، مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): يمثل مقياس ليكرت الخماسي¹.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
05	04	03	02	01
4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

¹ - حاج بورقة حورية، بن بريك حياة، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة، 2016/2017، ص43.

❖ البرامج والاختبارات المستخدمة في الدراسة:

- ✓ استخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS 23 للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات؛
- ✓ استخدام معامل ألفا كرونباخ لإختبار صدق وثبات الإستبيان؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛
- ✓ اختبار الإستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية KHI DEUX ؛
- ✓ المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الإستبيان لمعرفة أين تتمركز الإجابات واتجاهاتها؛
- ✓ الإنحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الإستبيان لقياس مدى تباين الاجابات؛
- ✓ اختبار تجانس تباينات اجابات عينة الدراسة Test d'homogénéité des variances؛
- ✓ استخدام اختبار (T) لعينة واحدة ONE SIMEPL T TEST لاختبار فرضيات الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبار ANOVA لتباين اجابات عينة الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبار POST HOC لتبيان الفروقات؛

الجدول رقم (5): يمثل صدق وثبات الإستبانة.

عدد العبارات	الفا كرونباخ	النسبة
15	0.822	%82

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ أن ألفا كرونباخ يصل إلى أكثر من 0.822 ما يعادل %82 حيث يعتبر ذو مستوى عال من الدقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الإستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير حتى لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال الأزمنة معينة، ونود أن نشير إلى أن مؤشر ألفا كرونباخ تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، وبالتالي كلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس، الملحق 02.

الجدول رقم (6): يمثل توزيع ألفا كرونباخ على محاور الإستبانة.

الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	النسبة
المحور الأول	05	0.478	%47
المحور الثاني	05	0.565	%56
المحور الثالث	05	0.671	%67

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولي 0.478 وهي قيمة غير عالية وهذا ما يدل عدم ثبات هذا المحور، كما تدل قيمة الألفا كرونباخ لمحور قياس جودة المعلومة 0.565 وهي قيمة مقبولة وتدل على ثبات هذا المحور، كما تدل قيمة ألفا كرونباخ

للمحور الثالث علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية وهي قيمة عالية وهذا ما يدل ثبات هذا المحور.

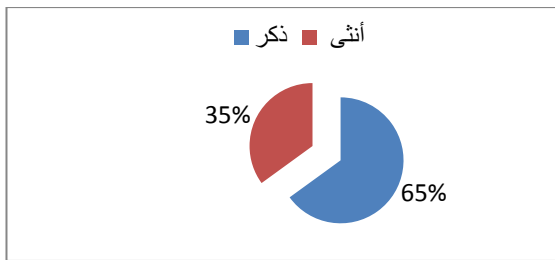
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية واختبار استقلالية المتغيرات الديمغرافية.

الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية

1 _ توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي

الجدول رقم (7): يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي الشكل رقم (4): يمثل نسبة توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي



المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	26	65%
	أنثى	14	35%
	المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب

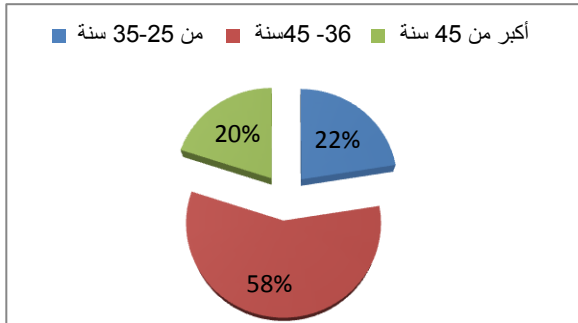
المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أغلب عينة الدراسة من الذكور 26 بنسبة تمثيل بلغت 65% بينما عدد الإناث 14 بنسبة تمثيل بلغت 35% ، ويمكن تفسير هذا التفاوت بين الجنسين لطبيعة وظائف.

2 _ توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية:

الشكل رقم (5): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الجدول رقم (8): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية.



المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الفئة العمرية	من 25-35 سنة	9	22.5%
	من 36-45 سنة	23	57.5%
	أكبر من 45 سنة	8	20%
	المجموع	40	100%

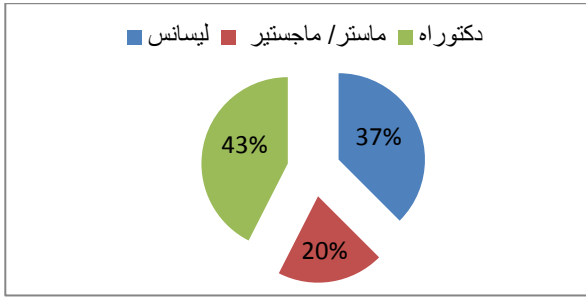
المصدر: من إعداد الطالب

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول يتضح أن الفئة العمرية من 25-35 سنة بلغت نسبتها 22.5% بمجموع 9 فرداً بينما الفئة العمرية ما بين 36-45 سنة بلغت نسبتها 57.5% بمجموع 23 فرداً، بينما الفئة العمرية لأكثر من 45 سنة بلغت نسبتها 20% بمجموع 8 أفراد.

3 _ توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الشهادة العلمية

الشكل رقم (6): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية



الجدول رقم (9): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

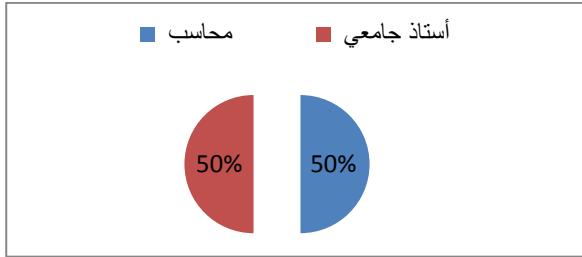
الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
ليسانس	15	37.5%
ماجستير/دكتوراه	8	20%
دكتوراه	17	42.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23 المصدر: من إعداد الطالب

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية مرتفع نوعا ما، حيث نجد أفراد العينة الحاصلين على شهادة ليسانس تصل إلى نسبة 37.5% أي ما يعادل 15 فردا من إجمالي العينة، في حين بلغت نسبة الأشخاص الحاصلين على شهادة ماجستير/دكتوراه التي كانت تمثل 8 أفراد من العينة، وبالنسبة لفئة الأشخاص الحاملين لشهادة دكتوراه والمقدر بـ 42.5% ما يعادل 17 فردا.

4 _ توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أو المهنة

الشكل رقم (7): تمثل عينة الدراسة حسب الوظيفة



الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

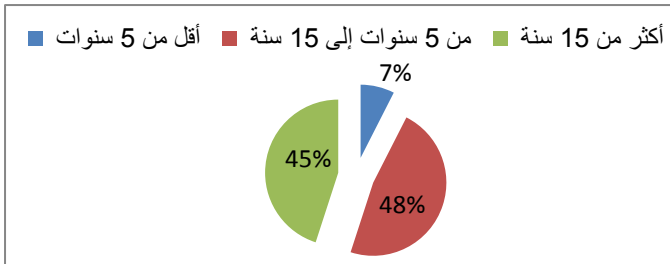
الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب	20	50%
أستاذ جامعي	20	50%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23 المصدر: من إعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن وظيفة محاسب بلغت نسبة 50% ، ثم تليها وظيفة أستاذ جامعي حين بلغت 50% ، نلاحظ أنها نسب متساوية.

5 _ توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية (الخبرة)

الشكل رقم (8): تمثل عينة الدراسة حسب الأقدمية



الجدول رقم (11): توزيع الأفراد العينة حسب الأقدمية

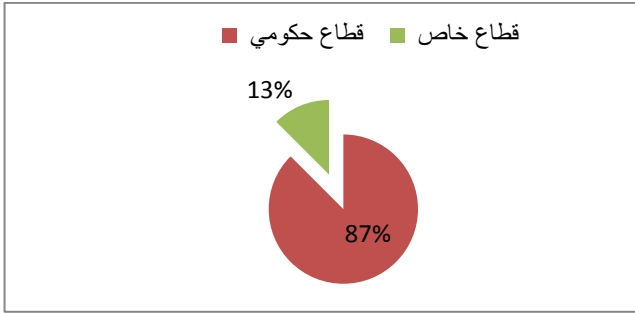
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	3	7.5%
من 5 سنوات إلى 15 سنة	19	47.5%
أكثر من 15 سنة	18	45%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23 المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 3 أفراد بنسبة % 7.5، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 15 سنة هم 19 فرداً أي ما يعادل %47.5 من إجمالي العينة، أما عدد أفراد العينة التي تتجاوز خبرتهم أكثر من 15 سنة 18 فرداً ما يعادل %45 من إجمالي العينة.

6 _ توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي تنتمي إليه

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي إليه (الشكل رقم (9): تمثيل عينة الدراسة حسب القطاع الذي ينتمي إليه



القطاع الذي تنتمي إليه	التكرار	النسبة
أعمال حرة	00	00%
قطاع حكومي	35	87.5%
قطاع خاص	5	12.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS 23 المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن عدد أفراد الذين ينتمون للقطاع الحكومي 35 فرداً بنسبة %87.5، بينما عدد أفراد العينة الذين ينتمون للقطاع الخاص 5 أفراد أي ما يعادل %12.5.

الفرع الثاني: اختبار الاستقلالية KHI DEUX:

هو إختبار يقوم به الباحث لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين متغيرين، يجرى هذا الإختبار عن طريق مقارنة قيمة يحددها الباحث مسبقاً تعرف بمستوى المعنوية (α) بالقيمة المسماة P.VALUE تحسب من البيانات المتوفرة حيث سيتضح عن طريق المقارنة بين القيمتين إذا ما كانت هنالك علاقة بين الإثنين أو لا.

الجدول رقم (13): يمثل اختبار الإستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية.

قطاع الذي ينتمي إليه	الأقدمية	الوظيفة	الشهادة العلمية	العمر	النوع الاجتماعي
0.210	0.276	0.047	0.032	0.316	/
0.481	0.000	0.023	0.023	/	0.316
0.009	0.001	0.000	/	0.023	0.032
0.017	0.004	/	0.000	0.023	0.047
0.676	/	0.004	0.001	0.000	0.272
/	0.676	0.017	0.009	0.481	0.210

المصدر: من إعداد الطالب

التحليل : لتحليل نتائج الجدول نقوم باتباع القاعدة التالية:

H_0 : $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% لا يوجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (يوجد استقلالية)

H_1 : $Sig(\alpha)$ أقل من 5% توجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (لا توجد استقلالية)

***بالنسبة للنوع الاجتماعي - العمر:**

- الفرضية الصفرية: النوع الاجتماعي لا يتأثر بالعمر.

- الفرضية البديلة: النوع الاجتماعي يتأثر بالعمر.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمة 0.316 أي 31.6% وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالعمر وعليه توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي والعمر.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي - الشهادة العلمية:**

- الفرضية الصفرية: النوع الاجتماعي لا يتأثر بالشهادة العلمية.

- الفرضية البديلة: النوع الاجتماعي يتأثر بالشهادة العلمية.

من خلال الجدول نلاحظ $Sig(\alpha) < 5\%$ حيث قدرت قيمة 0.032 (3.2%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن النوع الاجتماعي يتأثر بالشهادة العلمية وعليه نستنتج أن النوع الاجتماعي له علاقة ارتباطية مع الشهادة العلمية.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي - الوظيفة:**

- الفرضية الصفرية: النوع الاجتماعي لا يتأثر بالوظيفة.

- الفرضية البديلة: النوع الاجتماعي يتأثر بالوظيفة.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) < 5\%$ حيث قدرت قيمته 0.047 أي (4.7%).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن النوع الاجتماعي يتأثر بالوظيفة أي توجد علاقة ارتباطية بين النوع الاجتماعي والوظيفة.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي - الأقدمية:**

- الفرضية الصفرية: النوع الاجتماعي لا يتأثر بالأقدمية.

- الفرضية البديلة: النوع الاجتماعي يتأثر بالأقدمية.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ حيث قدرت 0.276 أي (27.6%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بسنوات الأقدمية أي توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي وسنوات الأقدمية.

بالنسبة للنوع الاجتماعي - قطاع الذي ينتمي إليه:

- الفرضية الصفرية: النوع الاجتماعي لا يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه.

- الفرضية البديلة: النوع الاجتماعي يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ حيث قدرت 0.210 أي (21%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه أي توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي و القطاع الذي ينتمي إليه.

*بالنسبة للعمر - الشهادة العلمية:

- الفرضية الصفرية: العمر لا يتأثر بالشهادة العلمية.

- الفرضية البديلة: العمر يتأثر بالشهادة العلمية.

من خلال الجدول نلاحظ إن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمة 0.023 أي 2.3 % وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن العمر يتأثر بالشهادة العلمية ومنه وجود علاقة ارتباطية بين العمر والشهادة العلمية.

*بالنسبة للعمر - الوظيفة:

- الفرضية الصفرية: العمر لا يتأثر بالوظيفة.

- الفرضية البديلة: العمر يتأثر بالوظيفة.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمة 0.023 أي 2.3% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن العمر يتأثر بالوظيفة مما يعني وجود علاقة ارتباطية بين العمر والوظيفة.

*بالنسبة للعمر - الأقدمية:

- الفرضية الصفرية: العمر لا يتأثر بالأقدمية.

- الفرضية البديلة: العمر يتأثر بالأقدمية.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت بـ 0.000 أي 00%، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن العمر يتأثر بالأقدمية مما يعني وجود علاقة ارتباطية بين العمر والأقدمية.

*بالنسبة للعمر - القطاع الذي ينتمي إليه:

- الفرضية الصفرية: العمر لا يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه.

- الفرضية البديلة: العمر يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمة 0.481 أي 48.1 % وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن العمر لا يتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه وعليه توجد استقلالية بينهما.

*بالنسبة لشهادة العلمية - الوظيفة:

- الفرضية الصفرية: الشهادة العلمية لا تتأثر بالوظيفة.

- الفرضية البديلة: الشهادة العلمية تتأثر بالوظيفة.

من خلال الجدول نلاحظ ان قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمة 0.000 أي 00% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الفئة الشهادة العلمية تتأثر بالوظيفة مما يعني وجود ارتباط بين الشهادة العلمية والوظيفة.

*بالنسبة لشهادة العلمية – الأقدمية:

– الفرضية الصفرية: الشهادة العلمية لا تتأثر بالأقدمية.

– الفرضية البديلة: الشهادة العلمية تتأثر بالأقدمية.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته 0.001 أي 0.1% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الشهادة العلمية تتأثر بالأقدمية أي يوجد ارتباط بين الشهادة العلمية والأقدمية.

*بالنسبة لشهادة العلمية _ قطاع الذي ينتمي إليه:

_ الفرضية الصفرية: الشهادة العلمية لا تتأثر بالقطاع الذي ينتمي إليه.

_ الفرضية البديلة: الشهادة العلمية تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته 0.009 أي 0.9% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الشهادة العلمية تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه أي يوجد ارتباط بين الشهادة العلمية و القطاع الذي تنتمي إليه.

*بالنسبة للوظيفة _ الأقدمية:

_ الفرضية الصفرية: الوظيفة لا تتأثر بالأقدمية.

_ الفرضية البديلة: الوظيفة تتأثر بالأقدمية.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته 0.004 أي 0.4% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الوظيفة تتأثر بالأقدمية أي يوجد ارتباط بين الوظيفة و الأقدمية.

*بالنسبة للوظيفة _ القطاع الذي ينتمي إليه:

_ الفرضية الصفرية: الوظيفة لا تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه.

_ الفرضية البديلة: الوظيفة تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته 0.017 أي 1.7% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الوظيفة تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه أي يوجد ارتباط بينهم.

*بالنسبة للأقدمية _ القطاع الذي ينتمي إليه:

_ الفرضية الصفرية: الأقدمية لا تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه.

_ الفرضية البديلة: الأقدمية تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمته 0.676 أي 67.6% وعليه نلغي الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن الأقدمية لا تتأثر بالقطاع الذي تنتمي إليه أي يوجد استقلالية بينهم.

من خلال هذا التحليل نلاحظ أن هناك متغيرات مستقلة عن بعضها وهناك متغيرات غير مستقلة أي هناك تأثير بين المتغيرات محل الدراسة وعليه من خلال اختبار الاستقلالية نلاحظ أن المتغيرات غير المستقلة أكثر من المتغيرات المستقلة، الملحق(03).

المطلب الثاني: وعرض، تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الإستبيان و اختبار الفرضيات One Sample T.TEST

الفرع الأول: عرض، تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الإستبيان

1_ عرض وتحليل نتائج المحور الأول: أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولي الجدول رقم (14): يمثل عبارات عينة الدراسة حول أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

الترتيب	الاتجاه	الإلتزام المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار والنسب	العبرة
1	موافق بشدة	0.501	4.43	0	0	0	23	17	ت	1_ الإلتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.
				0	0	0	57.5	42.5	%	
2	موافق بشدة	0.588	4.25	0	0	1	27	12	ت	2- توافق مع التوجه الدولي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
				0	0	2.5	67.5	30	%	
3	موافق	0.639	4.05	0	0	7	24	9	ت	3- تسعى المعايير المحاسبية والمالية الدولية إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى.
				0	0	17.5	60	22.5	%	
4	موافق	0.423	3.98	0	1	1	36	2	ت	4- استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.
				0	2.5	2.5	90	5	%	
5	موافق	0.876	3.95	0	5	1	25	9	ت	5- التوسع في الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات.
				0	12.5	2.5	62.5	22.5	%	
	موافق	0.359	4.05	المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة						

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تحليل عبارات المحور الأول: أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولي
العبرة 01: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 57.5% و 42.5% وهذا ما يدل على أن المستجوبين يرون أن الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح، بالنظر إلى متوسط الحسابي 4.43 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدة، أما الانحراف المعياري فكان 0.501 وهذا ما يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة آت في الترتيب الأول من عبارات المحور.

العبرة 02: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 67.5% و 30% وهذا ما يؤكد أن أغلب المستجوبين يتوافقون مع التوجه الدولي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية أما بالنسبة للمحايد بلغت نسبته 2.5% ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.25 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدة، أما الانحراف المعياري فكان 0.588 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ ان العبارة آتت في الترتيب الثاني من عبارات المحور.

العبرة 03: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 60% و 22.5% مما يؤكد أن معايير المحاسبية والمالية الدولية تسعى إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى ، أما بالنسبة للمحايد كانت نسبتها 17.5% وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.05 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.639 فيدل على تجانس الإجابات وعدم وجود تباين كبير، كما نلاحظ أن العبارة آتت في الترتيب الثالث من عبارات المحور.

العبرة 04: من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 90% و 5% مما يؤكد أن استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت على التوالي 2.5% و 2.5% بالنظر إلى متوسط الحسابي 3.98 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت التي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.423 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، نلاحظ أن العبارة آتت في الترتيب الرابع من عبارات المحور.

العبرة 05: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق وموافق بشدة على التوالي 62.5% و 22.5% مما ي التوسع في الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات، أم بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت نسبة على التوالي 2.5% و 12.5%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.95 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.876 وهو يدل وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة آتت في الترتيب الخامس من عبارات المحور.

2 _ عرض وتحليل نتائج المحور الأول: قياس جودة المعلومة.

الجدول رقم (15): يمثل عبارات عينة الدراسة حول قياس جودة المعلومة.

العبارة	التكرار والنسب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإتحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1_ خاصية الملائمة من أهم خصائص جودة المعلومات.	ت	4	30	4	2	0	3.90	0.632	موافق	4
	%	10	75	10	5	0				
2- خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية.	ت	6	31	2	1	0	4.05	0.552	موافق	3
	%	15	77.5	5	2.5	0				
3- تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية السنوية غير كافية لتلبية احتياجات المستخدمين.	ت	5	27	4	4	0	3.83	0.781	موافق	5
	%	12.5	67.5	10	10	0				
4- تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.	ت	6	33	1	0	0	4.13	0.404	موافق	2
	%	15	82.5	2.5	0	0				
5_ تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار.	ت	16	23	1	0	0	4.38	0.540	موافق بشدة	1
	%	40	57.5	2.5	0	0				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة										
							4.05	0.359	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تحليل عبارات المحور الثاني: قياس جودة المعلومة

العبارة 01: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 75% و 10% وهذا ما يدل على أن المستجوبين يرون خاصية الملائمة من أهم خصائص جودة المعلومات ، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت نسبة على التوالي 10% و 5% ، بالنظر إلى متوسط الحسابي 3.9 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق ، أما الانحراف المعياري فكان 0.632 وهذا ما يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الرابع من عبارات المحور .

العبارة 02: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 77.5% و 15% وهذا ما يؤكد أن أغلب المستجوبين يرون أن خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت نسبتهم على التوالي 5% و 2.5% ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.05 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي

يتمحور حول الاتجاه موافق ، أما الانحراف المعياري فكان 0.552 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثالث من عبارات المحور.

العبارة 03: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 67.5% و 12.5% مما يؤكد أن المعلومات الواردة في القوائم المالية السنوية غير كافية لتلبية احتياجات المستخدمين، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق كانت نسبتهم على التوالي 10% و 10% وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.83 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.781 فيدل على تجانس الإجابات وعدم وجود تباين كبير كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الخامس من عبارات المحور.

العبارة 04: من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 82.5% و 15% مما يؤكد أن القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية، أما بالنسبة للمحايد بلغت نسبة 2.5% بالنظر إلى متوسط الحسابي 4.13 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت التي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.404 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثاني من عبارات المحور.

العبارة 05: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق وموافق بشدة على التوالي 57.5% و 40% مما يؤكد تأثير الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار، أم بالنسبة للمحايد بلغت نسبة 2.5%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.38 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.540 وهو يدل على وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الأول.

3 _ عرض وتحليل نتائج المحور الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.
الجدول رقم (16): يمثل عبارات عينة الدراسة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.

الترتيب	الاتجاه	الإحراق المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار والنسب	العبارة
1	موافق	0.533	4.15	0	1	0	31	8	ت	1- الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتوبها القوائم المالية.
				0	2.5	0	77.5	20	%	
5	موافق	0.672	3.90	0	2	5	28	5	ت	2- تحديد غرض استخدام المعلومات المحاسبية لمعرفة نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها.
				0	5	12.5	70	12.5	%	
2	موافق	0.545	4.10	0	0	4	28	8	ت	3- إتباع طرق وأساليب تعتمد على الدقة والوضوح وعرضها بشكل يسهل فهمه لكل الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية المفصح عنها.
				0	0	10	70	20	%	
3	موافق	0.616	4.08	0	1	3	28	8	ت	4- تحديد فترات مناسبة يتم الإفصاح خلالها وتكون أكثر تقاربا فيما بينها مثل التقارير السادسة أو المعلومة الفصلية.
				0	2.5	7.5	70	20	%	
4	موافق	0.859	3.93	1	1	7	22	9	ت	5- تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتتمثل في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية.
				2.5	2.5	17.5	55	22.5	%	
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة										
	موافق	0.430	4.03							

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تحليل عبارات المحور الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية

العبارة 01: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجابتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 77.5% و 20% وهذا ما يدل على أن المستجوبين يرون أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتوبها القوائم المالية، أما بالنسبة غير موافق بلغت نسبة 2.5% ، بالنظر إلى متوسط الحسابي 4.15 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي

يتمحور حول الاتجاه موافق ، أما الانحراف المعياري فكان 0.533 وهذا ما يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الأول من عبارات المحور.

العبارة 02: من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 70% و 12.5% وهذا ما يؤكد أن أغلب المستجوبين يرون غرض استخدام المعلومات المحاسبية لمعرفة المعلومات الواجب الإفصاح عنها، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت نسبتهم على التوالي 12.5% و 5% ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.90 فهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق ، أما الانحراف المعياري فكان 0.672 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الخامس من عبارات المحور.

العبارة 03: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 70% و 20% مما يؤكد أن إتباع طرق وأساليب تعتمد على الدقة والوضوح وعرضها يسهل فهم لكل الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية المفصح عنها، أما بالنسبة للمحايد كانت نسبة 10%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.10 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.545 فيدل على تجانس الإجابات وعدم وجود تباين كبير، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثاني من عبارات المحور.

العبارة 04: من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي 70% و 20% مما يؤكد أن تحديد فترات مناسبة يتم الإفصاح خلالها وتكون أكثر تقاربا فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومة الفصلية، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بلغت نسبتهم على التوالي 7.5% و 2.5% بالنظر إلى متوسط الحسابي 4.08 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت التي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.616 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثالث من عبارات المحور.

العبارة 05: نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق وموافق بشدة على التوالي 55% و 22.5% مما يؤكد تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتتمثل في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، أم بالنسبة للمحايد وغير موافق وغير موافق بشدة بلغت نسبتهم على التوالي 17.5% و 2.5% و 2.5%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.93 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمه 0.859 وهو يدل على وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الرابع من عبارات المحور.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات One Sample T. TEST

بعد تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة سوف نتطرق إلى اختبار قابلية النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة على أنها نتائج معنوية تعكس فعلا الواقع محل الدراسة ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتحويل كل محور لبعد إحصائي بجمع عباراته عن طريق المتوسطات الحسابية وتحويلها لعبارة وحيدة تمثل المحور وبعد الحصول على الأبعاد

الأربعة التي تمثل المحاور قمنا بتطبيق اختبار T للعينة الواحدة One Sample T Test لاختبار كل بعد والبحث عن إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

$$t = \frac{\bar{x} - u}{s/\sqrt{n}}$$

حيث: \bar{x} المتوسط الحسابي

u الوسط الحسابي للمجتمع

s الانحراف المعياري للعينة

n حجم العينة¹

*اختبار الفرضيات باستخدام T عند مستوى دلالة $Sig(\alpha)$ 5% الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% مما يعكس مجال الثقة بين 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

-قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت فيه $Sig(\alpha) > 5\%$.

-قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $Sig(\alpha) < 5\%$.

وعليه إذا كان $Sig(\alpha) < 5\%$ فهذا يعني و يبين أن إجابات أفراد العينة بعيدة عن مركز الحياد.

1 _ اختبار الفرضية الأولى:

_ الفرضية الصفرية: لا توجد أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

_ الفرضية البديلة: توجد أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (17): اختبار T لأبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

Test sur échantillon unique						
Valeur de test = 3						
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور 1	18.563	39	.000	1.05500	.9400	1.1700

المصدر من إعداد الطالب إعتادا على مخرجات برنامج SPSS 23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة بأن الإفصاح المحاسبي يحدد كمية ونوعية المعلومات المالية التي تنشر عن أعمال أو أنشطة المؤسسة وكيفية عرضها بمراعاة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، الملحق (04).

¹ - حاج بوررقة حورية، بن بريك حياة، مرجع سابق، ص54.

2 _ اختبار الفرضية الثانية:

_ الفرضية الصفرية: لا يوجد قياس جودة المعلومة.

_ الفرضية البديلة: يوجد قياس جودة المعلومة.

الجدول رقم (18) : اختبار T لقياس جودة المعلومة.

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)		Inférieur	Supérieur
المحور 2	18.563	39	.000	1.05500	.9400	1.1700

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تعتبر فيها المعلومات المحاسبية الأداة التي يعتمد عليها المستفيدين والمستخدمين لهذه المعلومات في ترشيد قراراتهم، الملحق (04).

3 _ اختبار الفرضية الثالثة:

_ الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

_ الفرضية البديلة: يوجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (19) : اختبار T لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية.

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)		Inférieur	Supérieur
المحور 3	15.115	39	.000	1.03000	.8922	1.1678

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي يركز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من أجل أن يحقق الإفصاح المحاسبي الأهداف المرجوة منه والتي تتمحور حول تقديم المنفعة لمستخدم في عملية اتخاذ القرار، الملحق (04).

4 _ اختبار الفرضية الرابعة:

_ الفرضية الصفرية: عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية لا يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.

_ الفرضية البديلة: الالتزام بالمعايير المحاسبية في القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.

الجدول رقم (20): اختبار T الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح	18.002	39	.000	1.425	1.26	1.59

المصدر من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة إن الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح.

5 _ اختبار الفرضية الخامسة:

الفرضية الصفرية: لا تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار.

الفرضية البديلة: تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار.

الجدول رقم (21): اختبار T تأثير الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار.

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار	16.102	39	.000	1.375	1.20	1.55

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بحيث تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار.

6 _ اختبار الفرضية السادسة:

الفرضية الصفرية: عدم الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية لا يحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

الفرضية البديلة: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

الجدول رقم (22): اختبار T للإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.	13.633	39	.000	1.150	.98	1.32

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، بأن الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

المطلب الثالث: اختبار التجانس وعرض، تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بتحليل التباين ANOVA

الفرع الأول: اختبار التجانس: Test d'homogénéité des variances

الجدول رقم (23): يمثل اختبار تجانس التباينات اجابات عينة الدراسة.

القطاع الذي ينتمي إليه	الأقدمية	الوظيفة	الشهادة العلمية	العمر	النوع الاجتماعي
المحور 1	0.101	0.003	0.005	0.652	0.371
المحور 2	0.101	0.003	0.005	0.652	0.317
المحور 3	0.010	0.034	0.008	0.253	0.295

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 23

لتحليل نتائج نقوم باتباع القاعدة التالية:

- الفرضية الصفرية: $Sig(\alpha)$ أقل من 5% (0.05) مما يدل على عدم وجود تجانس.

- الفرضية البديلة: $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% (0.05) مما يدل على وجود تجانس.

من خلال الجدول نلاحظ في المحور الأول بالنسبة للمتغيرين الديمغرافيين الشهادة العلمية الوظيفة أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الصفرية بأنه يوجد تجانس في آراء أفراد العينة.

كما نلاحظ أيضا في المحور الأول أن قيمة $Sig(\alpha)$ بالنسبة للمتغيرات الأخرى أن القيمة أكبر من 5% مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد تجانس في آراء أفراد العينة.

ومن خلال الجدول نلاحظ أيضا في المحور الثاني بالنسبة للمتغيرين الديمغرافيين الشهادة العلمية الوظيفة أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الصفرية بأنه يوجد تجانس في آراء أفراد العينة. و نلاحظ أيضا في المحور الثاني أن قيمة $Sig(\alpha)$ بالنسبة للمتغيرات الأخرى أكبر من 5% مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد تجانس في آراء أفراد العينة. وكذلك نلاحظ من خلال الجدول بالنسبة للمحور الثالث أن المتغيرات الديمغرافية العمر الشهادة العلمية الأقدمية أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأنه لا يوجد تجانس وهذا راجع لأن المحور الثالث عبارة عن علاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات. ونلاحظ أيضا في المحور الثالث أن قيمة $Sig(\alpha)$ بالنسبة للمتغيرات الأخرى أكبر من 5% مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد تجانس في آراء أفراد العينة، الملحق (05).

الفرع الثاني: اختبار تباين إجابات عينة الدراسة باختلاف خصائصها الديمغرافية ONE WAY ANOVA.

سنحاول اختبار إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة باختلاف أو تغيير خصائصها الديمغرافية بحيث تتماشى مع العناصر المتغيرات (المحاور) الذي يتضمنه باستخدام ONE WAY ANOVA عند مستوى دلالة $Sig(\alpha) 05\%$ ومن هنا نحكم على التباين وفق قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية الصفرية (h_0) إذا كانت $Sig(\alpha) > 05\%$.

- قبول الفرضية البديلة (h_1) إذا كانت $Sig(\alpha) < 05\%$.

1 _ اختبار تباين إجابات المحور الأول:

المحور الأول أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية لذا سنحاول في هذا المحور اختبار مدى ارتباط الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بالعمر عن طريق البحث فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الممثلة في الفئة العمرية.

للقيام بهذا الاختبار التباين نعتمد على الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغيير فئات العمرية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغيير فئات العمرية.

الجدول رقم (24): يمثل اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وفق فئات العمرية.

ANOVA					
1 المحور					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.326	2	0.163	1.278	0.291
Intragroupes	4.713	37	0.187		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.291 (29.1%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير العمر وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغير العمر وهذا ما يدل عن عدم تأثير الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بالعمر، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الفئة العمرية نقوم باختبار التباين وفق الشهادة العلمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغير الشهادة العلمية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغير الشهادة العلمية.

الجدول رقم (25): اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وفق الشهادة العلمية.

ANOVA					
1 المحور					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.820	2	0.410	3.596	0.037
Intragroupes	4.219	37	0.114		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha) < 05\%$ إذ جاءت قيمته بـ 0.037 (3.7%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن تأثر أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية بتغير الشهادة العلمية، الملحق 6. ولمعرفة مصدر هذه الفروقات قمنا بإجراء اختبار POST.HOC وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (26): اختبار POST.HOC لمصدر تباين أبعاد و قياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وفق المستوى التعليمي.

Comparaisons multiples :						
Variable dépendante: axe1						
LSD						
الشهادة العلمية (I)	الشهادة العلمية (J)	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	ماستر/ماجستير	-.19500	.14783	.195	-.4945-	.1045
	دكتوراه	-.32000*	.11962	.011	-.5624-	-.0776-
ماجستير/ماجستير	ليسانس	.19500	.14783	.195	-.1045-	.4945
	دكتوراه	-.12500-	.14478	.393	-.4183-	.1683
دكتوراه	ليسانس	.32000*	.11962	.011	.0776	.5624
	ماجستير/ماجستير	.12500	.14478	.393	-.1683-	.4183

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

المصدر: من لإعداد الطالب إعتامدا على مخرجات برنامج SPSS23

من خلال الجدول نلاحظ أنّ مصدر الفروقات متمركز بين ليسانس ودكتوراه بفروقات معنوية بقيمة 0.011. وجاءت هذه الفروقات لصالح ليسانس ودكتوراه يوافقون أكثر من نظرائهم ماجستير/ ماستر على أنّ للإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق الية المؤسسات من حيث تحرير القيمة بين درجة الشفافية والعائد الذي تحققه هذه المؤسسات.

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الشهادة العلمية نقوم باختبار التباين حسب الوظيفة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الوظيفة.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الوظيفة.

الجدول رقم (27): اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الوظيفة.

ANOVA					
المحور 1					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.729	2	0.729	6.427	0.015
Intragroupes	4.310	37	0.113		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha) < 05\%$ إذ جاءت قيمته بـ 0.015 (1.5%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن تأثير أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية على الوظيفة، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الوظيفة نقوم باختبار التباين حسب الأقدمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الأقدمية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الأقدمية.

الجدول رقم (28): اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية حسب الأقدمية.

ANOVA					
المحور 1					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.729	2	0.352	3.003	0.062
Intragroupes	4.310	37	0.117		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمته بـ 0.062 (6.2%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن عدم تأثر أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية على الأقدمية، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الأقدمية نقوم باختبار التباين حسب القطاع الذي تنتمي إليه باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

الجدول رقم (29): اختبار ANOVA لتباين أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

ANOVA					
المحور I					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.729	2	0.372	3.025	0.090
Intragroupes	4.310	37	0.123		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمته بـ 0.090 (9%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن عدم تأثر أبعاد وقياسات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية على القطاع الذي ينتمي إليه، الملحق 6.

2 _ اختبار تباين إجابات المحور الثاني:

المحور الثاني يتضمن أهم العبارات المتعلقة بقياس جودة المعلومة بتحقيق والارتباط المنطقي لهذه العبارات يكون مع المتغيرات الديمغرافية وللقيام باختبار التباين وفق العمر نعلم الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات قياس جودة المعلومة بتغير العمر.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات بتغير العمر.

الجدول رقم (30) : بين اختبار ANOVA لتباين قياس جودة المعلومة بتغير العمر.

ANOVA					
المحور 2					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.326	2	1.163	1,278	0.291
Intragroupes	4.713	37	1.127		
Total	5.036	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أعلاه أن قيمة $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمته بـ 0.291 (29.1%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثر جودة المعلومة بتغير العمر أي العمر لا يؤثر في جودة المعلومة وليس هو المتحكم فيها، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق العمر نقوم باختبار التباين وفق الشهادة العلمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات قياس جودة المعلومة وفق الشهادة العلمية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات قياس جودة المعلومة وفق شهادة العلمية.

الجدول رقم (31) : اختبار ANOVA لتباين إجابات قياس جودة المعلومة وفق الشهادة العلمية.

ANOVA					
المحور 2					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.820	2	0.410	3.596	0.037
Intragroupes	4.219	37	0.114		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث جاءت قيمة 0.037 (3.7%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن الشهادة العلمية تؤثر على جودة المعلومة، الملحق 6.

ولمعرفة مصدر هذه الفروقات قمنا بإجراء اختبار POST.HOC وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (32): اختبار POST.HOC لمصدر تباين قياس جودة المعلومة وفق المستوى التعليمي.

Comparaisons multiples :						
Variable dépendante: المحور 2						
LSD						
الشهادة العلمية (I)	الشهادة العلمية (J)	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	ماستر/ماجستير	-.19500	.14783	.195	-.4945-	.1045
	دكتوراه	-.32000*	.11962	.011	-.5624-	-.0776-
ماستر/ماجستير	ليسانس	.19500	.14783	.195	-.1045-	.4945
	دكتوراه	-.12500-	.14478	.393	-.4183-	.1683
دكتوراه	ليسانس	.32000*	.11962	.011	.0776	.5624
	ماستر/ماجستير	.12500	.14478	.393	-.1683-	.4183

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ أنّ مصدر الفروقات متمركز بين ليسانس ودكتوراه بفروقات معنوية بقيمة 0.011. وجاءت هذه الفروقات لصالح ليسانس ودكتوراه يوافقون أكثر من نظرائهم ماجستير/ ماستر على أنّ جودة المعلومات أثر فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم . بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الشهادة العلمية نقوم باختبار التباين حسب الوظيفة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات جودة المعلومة وتغير الوظيفة.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات جودة المعلومة وتغير الوظيفة.

الجدول رقم (33): اختبار ANOVA لتباين إجابات جودة المعلومة وفق الوظيفة.

ANOVA					
2المحور					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.729	3	0.729	6.427	0.015
Intragroupes	4.310	38	0.113		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ $Sig(\alpha) < 5\%$ إذ جاءت قيمة 0.015 (1.5%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أنّ الوظيفة تؤثر على جودة المعلومة، الملحق 6. بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الوظيفة نقوم باختبار التباين حسب الأقدمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات قياس جودة المعلومة حسب الأقدمية.
 - الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات قياس جودة المعلومة حسب الأقدمية.
- الجدول رقم (34): اختبار ANOVA لتباين إجابات قياس جودة المعلومة حسب الأقدمية.

ANOVA					
2المحور					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.704	2	0.352	3.003	0.062
Intragroupes	4.335	37	0.117		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث جاءت قيمة 0.062 (6.2%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي أن الأقدمية لا تؤثر على جودة المعلومة، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الأقدمية نقوم باختبار التباين حسب القطاع الذي ينتمي إليه باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات جودة المعلومة و القطاع الذي ينتمي إليه.
 - الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات جودة المعلومة والقطاع الذي ينتمي إليه.
- الجدول رقم (35): اختبار ANOVA لتباين إجابات جودة المعلومة والقطاع الذي ينتمي إليه.

ANOVA					
2المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.372	1	0.372	3.025	0.090
Intragroupes	4.667	38	0.123		
Total	5.039	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمة 0.090 (9%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية أي أن القطاع الذي ينتمي إليه لا يؤثر على جودة المعلومة، الملحق 6.

3 _ اختبار تباين إجابات المحور الثالث:

المحور الثالث يتضمن أهم العبارات المتعلقة بعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية والارتباط المنطقي لهذه العبارات يكون مع المتغيرات الديمغرافية وللقيام باختبار التباين وفق العمر نعتمد على الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية بتغير الفئة العمر.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات بتغير الفئة العمرية.

الجدول رقم (36): يبين اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية بتغير الفئة العمرية.

ANOVA					
3 المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.306	2	0.153	0.815	0.451
Intragroupes	6.938	37	0.188		
Total	7.244	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $\alpha > 5\%$ $Sig(\alpha)$ إذا كانت قيمته 0.451 (45.1%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثر العلاقة بتغير الفئة العمرية، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق العمر نقوم باختبار التباين وفق الشهادة العلمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الشهادة العلمية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات حسب الشهادة العلمية.

الجدول رقم (37) : يبين اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الشهادة العلمية.

ANOVA					
3 المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	1.956	2	0.978	6.843	0.003
Intragroupes	5.288	37	0.143		
Total	7.244	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha) < 5\%$ إذا كانت قيمته 0.003 (0.3%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن تأثير العلاقة حسب الشهادة العلمية، الملحق 6.

ولمعرفة مصدر هذه الفروقات قمنا بإجراء اختبار POST.HOC وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (38) : اختبار POST.HOC لمصدر تباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية وفق المستوى التعليمي.

Comparaisons multiples :						
Variable dépendante: axe3						
LSD						
الشهادة العلمية (I)	الشهادة العلمية (J)	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	ماجستير/ماجستير	-.50333*	.16551	.004	-.8387-	-.1680-
	دكتوراه	-.42980*	.13392	.003	-.7012-	-.1585-
ماجستير/ماجستير	ليسانس	.50333*	.16551	.004	.1680	.8387
	دكتوراه	.07353	.16208	.653	-.2549-	.4019
دكتوراه	ليسانس	.42980*	.13392	.003	.1585	.7012
	ماجستير/ماجستير	-.07353-	.16208	.653	-.4019-	.2549

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ أنّ مصدر الفروقات متمركز بين ليسانس و ماجستير/ماجستير بفروقات معنوية بقيمة 0.004.

وبين ليسانس ودكتوراه بفروقات معنوية بقيمة 0.003، جاءت هذه الفروقات لصالح ليسانس ودكتوراه يوافقون أكثر من نظرائهم ماجستير/ ماجستير على أنّ الإفصاح المحاسبي له علاقة بجودة المعلومات المحاسبية.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الشهادة العلمية نقوم باختبار التباين حسب الوظيفة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية بتغير الوظيفة.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات بتغير الوظيفة.

الجدول رقم (39): يبين اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الوظيفة.

ANOVA					
3 المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	1.600	1	1.600	10.773	0.002
Intragroupes	5.644	38	0.149		
Total	7.244	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha) < 5\%$ إذا كانت قيمته 0.002 (0.2%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن تأثير العلاقة بتغير الوظيفة، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الوظيفة نقوم باختبار التباين حسب الأقدمية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية والأقدمية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات والأقدمية.

الجدول رقم (40): يبين اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب الأقدمية.

ANOVA					
3المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.291	2	0.146	0.774	0.458
Intragroupes	6.953	37	0.188		
Total	7.244	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha) > 05\%$ إذا كانت قيمته 0.458 (45.8%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثر العلاقة حسب الأقدمية، الملحق 6.

بعد الانتهاء من اختبار التباين حسب الأقدمية نقوم باختبار التباين حسب القطاع الذي ينتمي إليه باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

الجدول رقم (41): يبين اختبار ANOVA لتباين علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية حسب القطاع الذي ينتمي إليه.

ANOVA					
3المحور					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	0.417	1	0.417	2.319	0.136
Intragroupes	6.827	38	0.180		
Total	7.244	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha) > 05\%$ إذا كانت قيمته 0.136 (13.6%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثر العلاقة بالقطاع الذي ينتمي إليه، الملحق 6.

خلاصة الفصل الثاني:

في هذا الفصل تم التطرق إلى تحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محاسبين وأساتذة، وذلك من أجل معرفة آراء العينة حول الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومات، ومن خلال نتائج هذا الفصل يظهر أن التأييد الواسع لأفراد العينة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وتعليمات الإفصاح حسب ما نصت عليه يعود إلى ما ينتظر منها من مزايا حسنة على جودة المعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرغ عنها من خصائص ثانوية، وبالتالي زيادة الثقة فيها من طرف المستثمرين المحليين والأجانب، واستعمالها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية.

وعوماً هناك إجماع من طرف العينة المستجوبين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي، سيكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية وتوفير مستوى كافي من الإفصاح، مما يؤدي ضمان تدقيق رؤوس الأموال الأجنبية وجلب المستثمر الأجنبي من خلال ما سيوفره من ثقة في هذه المعلومات.

الخطاتمة

تمحور موضوع البحث حول الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، حيث حولنا معالجة الإشكالية التي تدور حول * ما مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي باستخدام المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية؟*. بحث أن تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بين الدول يسمح بتوحيد المعالجات المحاسبية بين دول العالم، وهو ما يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفصح المعلومات المحاسبية المعروضة عن الأوضاع المالية الحقيقية للمؤسسة، ومن هنا نجد أن الإفصاح من أهم المعايير المحاسبية التي أولت لها لجنة معايير المحاسبة الدولية أهمية بالغة، فهو يساعد على توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في الفصلين النظري والتطبيقي نجد أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى للقوائم المالية، وإضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية، فهو ينطوي على الإعلان بطريقة اختيارية أو إجبارية، لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية، ذات السلطة المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات، حيث تعتبر تعليمات الإفصاح من العناصر الأساسية التي تساهم في استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية على حد سواء، حيث يحقق الإفصاح المحاسبي في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين ويساعدهم على محاربة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين وغيرهم من أصحاب القرارات.

كما تتميز المعلومات المعدة وفقها بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها تفيد مختلف الأطراف المستفيدة منها، وتسمح باتخاذ القرارات على أساس سليم نتيجة الإفصاح عن كل المعلومات التي تهم المستثمر بالدرجة الأولى، هذا الإفصاح يشجع المؤسسات المتعددة الجنسيات على عملية الاستثمار والتوسع الدولي، وهذا ما يتطلب انفتاح أسواق رأس المال الوطنية وتوفير المناخ الملائم للاستثمارات الأجنبية.

ـ نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمت بإعدادها توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إن اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية قانونية واجتماعية، مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي.
- يلعب التوافق المحاسبي الدولي أهمية بالغة خاصة بالنسبة للمؤسسات المتعددة الجنسيات، حيث يمكنها بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية في مجال المعلومات، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة، حيث أن القوائم المالية ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية بالرغم من إعدادها استنادا للمرجع الدولي.

- إن الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرغ عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها، ولهذا فمعظم الدول ومن بينها الجزائر عمدت إلى تكيف معاييرها الوطنية مع الدولية.
 - إن الشركة تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية من خلال عدة قنوات، حيث تقوم الشركة بنشر قوائمها المالية و التقارير السنوية والنصف سنوية وتقرير محافظ الحسابات، وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالإيجاب.
 - تعد المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومة المحاسبية لأهدافها، بالإضافة إلى استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- _ اختبار الفرضيات:**
- **الفرضية الأولى:** إن الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية وتوفيرها لمختلف المستخدمين لها.
 - وذلك بالالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وكذا مبدأ القيمة العادلة من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات المحاسبية والمالية وقابليتها للتحقيق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها، حيث يسمح الإفصاح المحاسبي بتخفيض درجة عدم التأكد بين المستثمرين.
 - **الفرضية الثانية:** هناك علاقة وثيقة بين القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، حيث يتم إعداد وتفسير المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والتعبير عن جودتها بمدى ملاءمتها وموثوقيتها.
 - حيث تعتبر خاصية الملائمة والموثوقية من أهم المحددات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية، وذلك حتى يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها من طرف مستعملها، وتعتبر القوائم المالية من أهم مصادرها، نظر لسهولة إيصال المعلومات بواسطتها، فهي تلعب دورا بارزا في تخفيض حالة عدم التأكد وتقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمها.
 - **الفرضية الثالثة:** يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي سلبا على ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها الأمر الذي يعكس جودة القوائم المالية المعدة وفقها.
 - وذلك بهدف زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وهذا من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق جودة القوائم المالية التي تعتمد على توفير الخصائص النوعية للمعلومة المالية غير مضللة وخالية من ممارسات إدارة الأرباح مما ينعكس على قرارات مختلف المستخدمين الخارجيين والداخليين.
- _ الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 5% $Sig(\alpha) <$ لعلاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات.

من خلال تطرقنا للفصل التطبيقي وهذه الدراسة الميدانية التي قمنا فيها باستخدام برنامج SPSS 23 ومن خلاله قمنا بتحليل العبارة واختبار الفرضية باستخدام one Simple T-Test لا حظنا أن هناك دلالة احصائية حيث كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 وهذا ما يؤكد لنا صحة الفرضية الرابعة بأنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

_ الفرضية الخامسة: توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اجابات تعزى للمتغير الديمغرافي الشهادة العلمية والوظيفة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5% $Sig(\alpha) <$

من خلال تطرقنا للفصل التطبيقي واختبار الفرضية باستخدام ANOVA لا حظنا بأن هناك فروقات، حيث كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة بأنه توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اجابات تعزى للمتغير الديمغرافي الشهادة العلمية والوظيفة حول علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(0.05) < (\alpha)$.

_ الاقتراحات وافاق الدراسة:

- إن ارتفاع نسبة الاستثمار الأجنبي بين الدول المتقدمة أكثر مما هو عليه بين الدول النامية، راجع لعدة عوامل أهمها الشفافية والإفصاح، لذا يجب على الدول التي ترغب في جذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية أن تطور من نظمها المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- تكييف البرامج التعليمية والتدريبية للعاملين للتعرف بمفاهيم المحاسبة وأهدافها وكذلك بمعايير الإفصاح المحاسبي، وهذا سيؤدي إلى زيادة المحاسبين المؤهلين القادرين على التطبيق الأمثل للمبادئ والسياسات والمتطلبات المحاسبية.
- العمل على زيادة الوعي لمعدي ومراجعي التقارير المالية فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة، وتشجيع هذه الأطراف على متابعة معايير التقارير المالية الدولية بشتى الوسائل المتاحة.
- دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مردودية المؤسسات الجزائرية.
- حتى تكون المعلومات أكثر ملاءمة لترشيد القرارات فإنها يجب أن تنشر على فترات دورية قصيرة، حيث يعتبر التقرير الشهري هو الأكثر أهمية يليه التقرير الربع سنوي ثم التقرير النصف سنوي ثم السنوي.
- محاولة استعمال الطرق الحديثة في التقييم والكفيلة بالوصول إلى القيمة الحقيقية والعادلة للموجودات من أجل تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المطبق.
- تعميم العمل المحاسبي الالي ضرورة حتمية لسير نشاط المؤسسة بما يكفل لها تحقيق رغبات الأطراف الأخرى من خلال توفير المعلومات المالية واللائمة في الأوقات المناسبة.
- الحرص على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- 1 _ محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.
- 2 _ محمد مطر، موسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02، 2008.
- 3 _ طارق عبد العال، حوكمة الشركات مفاهيم، مبادئ، تجارب، تطبيقات، الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 4 _ السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراجحة للنشر، عمان، الأردن، ط01، 2009.
- 5 _ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 6 _ مأمون حمدان، مقدمة عن المعايير المحاسبية دولي، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، بدون دار نشر، دمشق.
- 7 _ حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، 2000.
- 8 _ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله الحلمي، المحاسبية الدولية مع تطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 9 _ فريدريك تشوي وآخرون، تعريب احمد حامد حاج، محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.
- 10 _ كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 11 _ أمين السيد أحد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007.
- 12 _ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 13 _ سمير أحمد حمودة، مصطفى يوسف كافي، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 14 _ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، الجزء الاول، 2008.

المذكرات والرسائل العلمية:

- 1 _ نزار النعسان، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة- دراسة لمدى إلتزام الشركات المساهمة بمعايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2004-2005.
- 2 _ قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق - جامعة فرحات عباس - سطيف 01 - 2015/2016، الجزائر .
- 3 _ سفاحو رشيد، أهمية تكيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة ISA في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2016/2017.
- 4 _ سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2014/2015، الجزائر .
- 5 _ مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، المقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص علوم التسيير سنة 2009.
- 6 _ علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008/2009.
- 7 _ ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - 2012/2013، الجزائر .
- 8 _ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2012.
- 9 _ حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.
- 10 _ إيمان حسن المدلل، أثر جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين، مذكرة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة - 2010/2011، فلسطين.

- 11 _ حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 12 _ ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009.
- 13 _ صبيحي نوال، الإفصاح في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011/2010.
- 14 _ حامدي علي، أثر المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس، باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية "اريس"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010.
- 15 _ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة شركة أليناس للتأمينات الجزائرية خلال 2010/2009، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012.
- 16 _ علي سليم سلامة الهروط، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في شركات المساهمة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء الأردن، 2015.
- 17 _ يونس حاج عيسى، دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية المجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة، الدراسة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017.
- 18 _ عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي (SCF) في الإفصاح عن المعلومات المالية - دراسة حالة مؤسسة الإحسان - البويرة، الدراسة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند الحاج البويرة، سنة 2015.
- 19 _ عبد اللطيف شادو، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IAS/IFRS، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية لمدينة ورقلة، دراسة عبارة عن مذكرة مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2014.
- 20 _ اكرام شادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013.
- 21 _ حاج بوررقة حورية، بن بريك حياة، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، 2016/2017.

المجلات وملتقيات:

- 1 _ لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007.
- 2 _ عائشة سلمى، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، مجلة جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 3 _ خالد خطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2002.
- 4 _ قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مقال منشور في مجلة الباحث العدد 10 سنة 2012، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- 5 _ عوض الله جعفر الحسين أبوبكر، أهمية وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، مجلد الثاني عشر، العدد الثاني، جامعة السودان، 2012م.
- 6 _ صبيحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مه معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.
- 7 _ هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وافاق ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي.
- 8 _ نور الدين بهلول، أثر الإفصاح المالي وفق المعايير المحاسبية على الهياكل المؤسسية للمؤسسة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات التوافق والتطبيق، يومي 25-26 ماي 2010، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1 _ Ben kwame agyei-mensah , 2012, The impact of adopting International Accounting standards 1 (IAS 1) in Ghana : The extent of disclosures , and Their relationship to corporate characteristics.
- 2 _ Sunday Adebayo Alayemi, 2015, Choice of Accounting policy : Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements.

المواقع الإلكترونية:

- 1 _ وليد الحياي، الإفصاح في ظل توسيع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، (2010/01/02) متاح على www.ao-academy.org
- 2 _ معيار المحاسبة الدولي رقم 34، التقارير المالية المرحلية، (2010/02/04)، متاح على

www.sefarra.com

3 _ مدونة صالح القراء، المعيار المحاسبي الدولي 34 التقارير المالية المرحلية، (2010/02/26)، متاح على

www.sqarra.com

جمعيات:

- 1 _ جمعة حميدات، التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009 - معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) IFRS - جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2009.
- 2 _ مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي 34 " التقارير المالية المرحلية "، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، سوريا، 2008.

الملاحق

الملحق رقم (01): يمثل استبان الدراسة



استمارة الاستبيان

جامعة جيلالي بونعاما - خميس مليانة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم مالية ومحاسبة

في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان:

الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة

يقوم الطالب بإعداد مذكرة التخرج بعنوان: " الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

وأثره على جودة المعلومة " والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على درجة الماستر في العلوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، وبغرض إتمام هذه الدراسة أستمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا من أجل التعرف على آرائكم كمهنيين وأكاديميين مختصين في مجال المحاسبة، حتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تلتمس من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة بكل عناية ووضوح .

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث.

البيانات الشخصية:

1 - الجنس	ذكر	<input type="checkbox"/>	أنثى	<input type="checkbox"/>
2 - العمر	35-25 سنة	<input type="checkbox"/>	45-36 سنة	<input type="checkbox"/>
3 - الشهادة العلمية:	ليسانس	<input type="checkbox"/>	ماستر / ماجيستر	<input type="checkbox"/>
4 - الوظيفة:	محاسب	<input type="checkbox"/>	رئيس مصلحة	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>
		<input type="checkbox"/>	أكبر من 45 سنة	<input type="checkbox"/>

د - وظيفة أخرى أذكرها:

5 - الأقدمية (الخبرة)

أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/>	من 5 سنوات إلى 15 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة	<input type="checkbox"/>
6 - القطاع الذي تنتمي إليه: أعمال حرة	<input type="checkbox"/>	قطاع حكومي	<input type="checkbox"/>	قطاع خاص	<input type="checkbox"/>

المحور الأول: بعد وقياس الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 - الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يساهم في تحسين مستوى الإفصاح					
2 - تتوافق مع التوجه الدولي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
3 - تسعى المعايير المحاسبية والمالية الدولية إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى					
4 - استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية					
5 - التوسع في الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات					

المحور الثاني: قياس جودة المعلومة

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 - خاصية الملائمة من أهم خصائص جودة المعلومات					
2 - خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية					
3 - تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية السنوية غير كافية لتلبية احتياجات المستخدمين					
4 - تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية					
5 - تؤثر الخصائص النوعية للمعلومات على اتخاذ القرار					

المحور الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 - هل ترى أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية					
2 - تحديد غرض استخدام المعلومات المحاسبية لمعرفة نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها					
3 - إتباع طرق وأساليب تعتمد على الدقة والوضوح وعرضها بشكل يسهل فهمه لكل الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية المفصح عنها					
4 - تحديد فترات مناسبة يتم الإفصاح خلالها وتكون أكثر تقاربا فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومة الفصلية					
5 - تحديد طبيعة ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتتمثل في البيانات المالية المحتوات في القوائم المالية التقليدية					

الملحق رقم (02): يمثل ألفا كروباخ

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	40	100.0
Exclu ^a	0	.0
Total	40	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.822	15

الملحق رقم (03): اختبار الاستقلالية Khi deux

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	2.306 ^a	2	.316
Rapport de vraisemblance	2.613	2	.271
Association linéaire par linéaire	1.773	1	.183
N d'observations valides	40		

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	2.306 ^a	2	.316
Rapport de vraisemblance	2.613	2	.271
Association linéaire par linéaire	1.773	1	.183
N d'observations valides	40		

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	6.884 ^a	2	.032
Rapport de vraisemblance	7.027	2	.030
Association linéaire par linéaire	4.365	1	.037
N d'observations valides	40		

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)
khi-deux de Pearson	3.956 ^a	1	.047	.096	.048
Correction pour continuité ^b	2.747	1	.097		
Rapport de vraisemblance	4.054	1	.044		
Test exact de Fisher					
Association linéaire par linéaire	3.857	1	.050		
N d'observations valides	40				

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	2.573 ^a	2	.276
Rapport de vraisemblance	2.620	2	.270
Association linéaire par linéaire	1.411	1	.235
N d'observations valides	40		

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Sig. exacte (bilatérale)	Sig. exacte (unilatérale)
khi-deux de Pearson	1.570 ^a	1	.210	.322	.222
Correction pour continuité ^b	.565	1	.452		
Rapport de vraisemblance	1.492	1	.222		
Test exact de Fisher					
Association linéaire par linéaire	1.531	1	.216		
N d'observations valides	40				

الملحق رقم (04): اختبار الفرضيات One Sample T.TEST

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
axe1	18.563	39	.000	1.05500	.9400	1.1700
axe2	18.563	39	.000	1.05500	.9400	1.1700
axe3	15.115	39	.000	1.03000	.8922	1.1678

الملحق رقم (05): اختبار التجانس Test d'homogénéité des variances

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	.818	1	38	.371
axe2	.818	1	38	.371
axe3	1.129	1	38	.295

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	.432	2	37	.652
axe2	.432	2	37	.652
axe3	1.426	2	37	.253

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	6.009	2	37	.005
axe2	6.009	2	37	.005
axe3	5.571	2	37	.008

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	9.942	1	38	.003
axe2	9.942	1	38	.003
axe3	4.819	1	38	.034

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	2.444	2	37	.101
axe2	2.444	2	37	.101
axe3	5.233	2	37	.010

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
axe1	.424	1	38	.519
axe2	.424	1	38	.519
axe3	.402	1	38	.530

الملحق 6 : اختبار التباين ANOVA

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
axe1	Inter-groupes	.326	2	.163	1.278	.291
	Intragroupes	4.713	37	.127		
	Total	5.039	39			
axe2	Inter-groupes	.326	2	.163	1.278	.291
	Intragroupes	4.713	37	.127		
	Total	5.039	39			
axe3	Inter-groupes	.306	2	.153	.815	.451
	Intragroupes	6.938	37	.188		
	Total	7.244	39			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
axe1	Inter-groupes	.820	2	.410	3.596	.037
	Intragroupes	4.219	37	.114		
	Total	5.039	39			
axe2	Inter-groupes	.820	2	.410	3.596	.037
	Intragroupes	4.219	37	.114		
	Total	5.039	39			
axe3	Inter-groupes	1.956	2	.978	6.843	.003
	Intragroupes	5.288	37	.143		
	Total	7.244	39			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
axe1	Inter-groupes	.729	1	.729	6.427	.015
	Intragroupes	4.310	38	.113		
	Total	5.039	39			
axe2	Inter-groupes	.729	1	.729	6.427	.015
	Intragroupes	4.310	38	.113		
	Total	5.039	39			
axe3	Inter-groupes	1.600	1	1.600	10.773	.002
	Intragroupes	5.644	38	.149		
	Total	7.244	39			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
axe1	Inter-groupes	.704	2	.352	3.003	.062
	Intragroupes	4.335	37	.117		
	Total	5.039	39			
axe2	Inter-groupes	.704	2	.352	3.003	.062
	Intragroupes	4.335	37	.117		
	Total	5.039	39			
axe3	Inter-groupes	.291	2	.146	.774	.468
	Intragroupes	6.953	37	.188		
	Total	7.244	39			

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
axe1	Inter-groupes	.372	1	.372	3.025	.090
	Intragroupes	4.667	38	.123		
	Total	5.039	39			
axe2	Inter-groupes	.372	1	.372	3.025	.090
	Intragroupes	4.667	38	.123		
	Total	5.039	39			
axe3	Inter-groupes	.417	1	.417	2.319	.136
	Intragroupes	6.827	38	.180		
	Total	7.244	39			



LAITERIE WANISS

Ouled Slimane Bir Ouled Khlifa Khemis Miliana W.Ain Defla - Algérie

N° FISC 099944198601229 N° CPA 4001095511-09

N° R C 99 B 0762591 N° D'ARTICLE 44190726421

Tel : 213 (0) 40.6 1.39.66 Tel / Fax : 213 (0) 27 66 70 11 / 040.61.39.68

TARIF QUAI- USINE

Date: _____

Wilaya de Ain Defla

Désignation	Quantité	P. U	Montant
Lait Pasteurise Sachet 1Lt		23,20	-
Lait De Vache Sachet 1Lt		42,00	-
Lait Fermente Pasteurise Sachet 1Lt		42,00	-
Lait Fermente Pasteurise Bouteille 1Lt		62,00	-
Raib Bouteille 1Lt		67,00	-
Raib pot 800Grm		72,00	-
Raib Sachet 1Lt		47,00	-
Yaourt Aromatise Bouteille 1Lt		74,00	-
Yaourt Fruit A Boire Bouteille 1 Lt		100,00	-
Yaourt Aromatise Pot 400 Grs		45,00	-
Yaourt Fruit (Wani fruit) Pot 400 Grs		52,00	-
Boisson Aromatisé Cherbet et Orange		30,00	-
Boisson Aromatisé Bouteille 1 Lt		45,00	-
Creme Fraiche 200 Grs		65,00	-
			-
			-
			-
			-
			-
			-
			-
TOTAL			- DZD

CHAUFFEUR :

GAZOIL :

CAMION :

LE FACTURIER