

واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر - دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر -

The reality of commitment to the requirements of disclosure of accounting policies in Algeria – the study of a sample of the oil companies in Algeria –

طيب مداني	هشام شلغام	فارس بن يدير
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر tayebmadani@yahoo.fr	كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر alghicham@gmail.com	كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر fares.benidir1@gmail.com

ملخص: تهدف هذه الدراسة الى التعرف على واقع التزام الشركات البترولية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتضمنة في النظام المحاسبي المالي SCF، وأيضا دراسة اثر ذلك الالتزام على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال توزيع استبيان على مجموعة من الشركات البترولية الجزائرية . وتبين من نتائج الدراسة التزام شركات محل الدراسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية عند اعداد قوائمها المالية من وجهة نظر مدراء المالىين ومحاسبين لتلك الشركات، وتوصلت ايضا الدراسة الى وجود اثر ايجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وجودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاح: إفصاح محاسبي، سياسات محاسبية، نظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبية الدولية.

Abstract: This study aims to identify the commitment of the Algerian petroleum companies with the requirements of disclosure of accounting policies in accordance with international accounting standards which are included in the Financial Accounting System SCF. Also study the effect of that commitment on the quality of the accounting information provided in the financial statements, this through distribution of a questionnaire to a group of Algerian petroleum companies.

Results reveal the commitment of study companies to disclose accounting policies in accordance with international accounting standards when preparing financial statements (From the perspective of financial managers and accountants in these companies). Findings also confirm the existence of a positive effect of the commitment to the requirements of disclosure on quality of information listed in the financial statements.

Keywords: Disclosure of accounting, Accounting policies, Financial accounting system, International Accounting Standards.

I. مقدمة:

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 بشئ 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 عملية 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 اصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعدهم في إجراء المقارنات والدراسات والتحليلات اللازمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

إن اختيار الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي حتم عليها إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني الذي بات لا يتماشى مع متطلبات التوجه الجديد، وسعيها منها في إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة لجأت إلى تنميط وتكييف منظومتها المحاسبية مع متطلبات الإفصاح الدولي لمسايرة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي، ولذلك عملت على تبني نظام محاسبي مالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية بغية إعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها.

- اشكالية الدراسة:

بعد تبني النظام المحاسبي المالي أصبح الإفصاح المحاسبي من بين أهم التحديات التي تواجه الشركات الجزائرية، حيث قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي لتواكب معايير القياس والإفصاح حسب المعايير المحاسبية الدولية، وبالنظر الى الاطار المفاهيمي الذي يشكل فلسفة النظام المحاسبي المالي اصبح بإمكان الشركات الجزائرية استخدام العديد من السياسات المحاسبية والاختيار بين البدائل المختلفة للقياس والتقييم المحاسبي في معالجة الاحداث والعمليات المالية، وعلى هذا الأساس تبلورت إشكالية الدراسة فيما يلي :

" ما هو واقع التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية "

وللإجابة على هذه الاشكالية تم طرح الاسئلة الفرعية التالية :

1. ما مدى التزام الشركات البترولية في الجزائر بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟
2. ما مدى التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟
3. ما اثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ؟.

- فرضيات الدراسة : تستند الدراسة الى الفرضيات التالية :

1. تلتزم الشركات البترولية في الجزائر بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية .
2. تلتزم الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية .
3. هناك اثر ايجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية .

- اهمية وأهداف الدراسة :

إن التطور في الفكر المحاسبي الدولي شهد طفرة كبيرة خلال السنوات السابقة في مفاهيمه أو معالجاته المحاسبية، وقد صاحبه تطور مماثل في عملية العرض والإفصاح، وقد جاء هذا التطور استجابة لمقتضيات الشفافية في العالم فيما يتعلق بالمعلومات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وقد فرضت المعايير المحاسبية متطلبات واسعة وشاملة للإفصاح، لذا

تكمن أهمية هذه الدراسة في تقييم واقع الالتزام بتلك المتطلبات من قبل الشركات البترولية العاملة في الجزائر وكذا اثر ذلك الالتزام على جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها هاته الشركات.

في ضوء تحديد مشكلة البحث وأهميتها فان هدف الدراسة ينصب أساسا في الوقوف على درجة التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية خلال اعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، و بالإضافة الى ذلك تهدف الدراسة الى :

- ✓ التعرف لأهم الجوانب المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.
- ✓ التعرف على قواعد الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ التعرف على واقع التطبيق العملي للشركات البترولية في الجزائر لقواعد الإفصاح المحاسبي المرتبطة بكل قائمة من القوائم المالية.

✓ التعرف على اثر الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية.

- **منهجية الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها وصولا إلى النتائج والتوصيات، تم الاعتماد على المناهج العلمية التالية :

- **المنهج الاستقرائي:** وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع الدراسة، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.
 - **المنهج الاستنباطي:** والذي يعتمد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، وكيفية استنتاج معايير لتحقيق المفهوم الشامل لجودة المعلومات.
 - **المنهج الوصفي:** وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي سوف نقوم بها لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار .
- **الدراسات السابقة:**

1. **دراسة (بن فرج زويينة 2015) بعنوان: متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية:**¹ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم الجوانب المتعلقة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وكذا التطرق لواقع تطبيق هذه المتطلبات وفق المعايير المحاسبية الدولية في البنوك التجارية الجزائرية، حيث استخدم الباحث المنهج الاستقرائي بهدف استقراء بعض الكتب والدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع البحث، وتم استخدام المنهج الاستنباطي من اجل الربط بين جوانب الإفصاح المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المحاسبية، كذلك اعتمد الباحث أيضا على المنهج الوصفي لتفسير وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض باستخدام جملة من الأساليب الإحصائية من خلال تصميم استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المتكونة من 10 مدراء للبنوك التجارية على مستوى العاصمة إضافة إلى مفتشين بالبنك المركزي، وخلصت نتائج الدراسة إلى أن درجة تطبيق المعيار المحاسبي إطار إعداد وعرض القوائم المالية لفقرات المجال كانت مابين مرتفعة إلى منخفضة، وأن درجة تطبيق المعيار المحاسبي رقم (30): الإفصاح في القوائم المالية الخاصة بالبنوك. "لفقرات المجال كانت ما بين مرتفعة إلى منخفضة.

2. **دراسة (موفق عبد الحسين محمد، 2012) بعنوان: مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية:**² هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى التزام الشركات العامة في العراق للقواعد والمعايير التي تعني بالإفصاح في القوائم المالية حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مشكلة البحث من خلال دراسة مجموعة من التقارير المالية للشركات والتركيز على القوائم المالية للشركة العامة للصناعات الجلدية.

وتوصل الباحث في نتائج الدراسة إلى عدم التزام معظم الشركات العامة بتقديم إفصاحات مكتملة ولا يوجد إلزام قانوني للشركات بالإفصاح الدقيق على جميع الأحداث الجوهرية.

3. دراسة (عز الدين محمود الطمیزی، 2011)، بعنوان : درجة التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية:³ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على درجة التزام شركات المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) وهذا من خلال تحليل التقارير المالية لعينة الدراسة والتي كانت تمثل شركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، وأظهرت نتائج الدراسة: أن شركات المساهمة العامة الأردنية (قطاع صناعي، قطاع سياحي، قطاع تجاري) تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)

4. دراسة (Ben Kwame Agyei-Mensah ، 2012) بعنوان: The impact of adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The extent of disclosures, and their relationship⁴ to corporate characteristics

هدفت 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، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة إشكالية الدراسة إضافة إلى ذلك استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية (نموذج الانحدار المتعدد، الانحراف المعياري، معامل الارتباط... الخ)، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها تشير النتائج إلى أن 60.9% من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية لم تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1).

5. دراسة (Sunday Adebayo Alayemi ، 2015) بعنوان : Choice of Accounting Policy: Effects⁵ on Analysis and Interpretation of Financial Statements

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير السياسات المحاسبية 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 المحاسبية والأطر النظرية للسياسات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، وبالإضافة إلى ذلك اعتمد على المنهج الاستقرائي والتحليلي والاستنباطي في اختبار 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 وعليه أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن كل المعلومات الواردة في القوائم المالية وعن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات.

- موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

تباينت الدراسات السابقة في دراسة موضوع الإفصاح المحاسبي عن السياسات المحاسبية ومدى التزام الشركات بها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، حيث ركزت جملة من الدراسات على دراسة الآثار الناجمة عن السياسات المحاسبية في عملية الإفصاح و على خصائص المعلومة المحاسبية أو على القوائم المالية وقرارات المستثمرين، بينما ركزت الفئة الأخرى على دراسة مدى التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، إذ أن معظم الدراسات السابقة قد اعتمدت واستخدمت في بناء دراساتها على المنهج الوصفي التحليلي وعلى جملة من الأساليب الرياضية والبرامج الإحصائية إضافة إلى ذلك استخدام بعض النماذج والمؤشرات المعتمدة في بيئة الأعمال الاقتصادية وكذا تحليل وتفسير التقارير المالية للشركات.

أما فيما يخص هذه الدراسة فتشابه مع الدراسات السابقة من حيث دراسة متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال دراسة أهم الجوانب المتعلقة بعملية الإفصاح المحاسبي ومدى التزام الشركات بها، بالإضافة إلى أنها تتشابه مع بعض الدراسات في الأداة المستخدمة والأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية المستخدمة أيضا ، ويكمن وجه الاختلاف في البيئة

المدرسة من خلال دراسة متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في بيئة جديدة وإجراء المقارنة بينهما باستخدام جملة الأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية، كما أن هذه الدراسة استهدفت أفراد آخرين يمثلون عينة المستجوبين بالإضافة إلى اختلاف حجم العينة عن عينة الدراسات السابقة.

ستحاول هذه الدراسة الخروج عن الإطار الذي تم تناوله حول متطلبات الإفصاح المحاسبي في الدراسات السابقة وسوف يتم دراسة ومعرفة مدى التزام الشركات البترولية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وذلك من خلال اخذ آراء عينة من المهنيين في مجال المحاسبة.

II. المحور الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.

تختلف وجهات النظر حول 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، و المستثمرين والمساهمين المستخدمين لها و قد لا تتفق وجهة نظر هؤلاء مع الجهات الرقابية والمهنية كالبنوك المركزية وهيئات الأوراق المالية والجامع المحاسبية المهنية.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي ومتسوياته: سوف نحاول إلقاء الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لمستوياته من أجل الوصول إلى جوهر الإفصاح.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعد Moonitz من أوائل الباحثين الذين تعرضوا للإفصاح، اذ عرفه بالقول " يجب على التقارير المالية ان تظهر جميع المعلومات الضرورية والمناسبة لاعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات غير مضللة، وايضا صورة واضحة عن اوضاع الوحدة ".⁶ كما عرفه Thompson باعتباره " عرض معلومات عن نشاط الشركة عبر القوائم المالية، وبشكل شفاف ومفصح عما هو ضروري لجعل تلك القوائم غير مضللة ".⁷

كما عرف الإفصاح المحاسبي على انه " اظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني ان تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس او تضليل ".⁸ من جانب آخر حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن AICPA ماهية الإفصاح المناسب لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق بما يلي " إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي توفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهريه)، و يقصد هنا بعنصر الإفصاح هو أن يكون على صلة وثيقة بشكل و محتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وكذلك بالملاحظات المرفقة بها، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم ".⁹

2. مستويات الإفصاح المحاسبي:

يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط على خبرة القارئ ولكن يعتمد أيضا على مستوى الإفصاح المطلوب، حيث هناك مستويات مختلفة للإفصاح يجب على المحاسب اختيار المستوى المناسب الذي يمكن من خلاله توصيل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية. ميز الباحثون بين مدخلين رئيسيين في تحديد مستويات الإفصاح المحاسبي هما¹⁰ :

المدخل الأول : تم التركيز فيه على مدى أو نطاق الإفصاح، يمكن التمييز بين ثلاثة مستويات وهي:

أ. الإفصاح التام او الكامل : إلا أن تطبيق هذا الإفصاح يواجهه مجموعة من المشاكل تتمثل في:

■ صعوبة تقدير المنافع التي تعود من تطبيق الإفصاح الكامل مع سهولة تحديد التكاليف المدفوعة ، حيث أنه لو تم تطبيق هذا الإفصاح فإن الشركة ستحتاج إلى زيادة عدد المحاسبين 50% أي التحول من 300 محاسب إلى 450 محاسب ولكن المنفعة من وراء ذلك صعب تحديدها ؛

■ صعوبة تطوير سياسات الإفصاح للوفاء بتطبيق مبدأ الإفصاح الكامل، خاصة وأن مهنة المحاسبة في مرحلة تطوير لمعاييرها وإرشاداتها لتحديد مدى أهمية وطريقة الإفصاح....، لذا لا يعني الإفصاح التام عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات دون تمييز.

ب. **الإفصاح العادل او الواضح** : وهو تجسيد للمدخل الأخلاقي في المحاسبة، ويعني تقديم البيانات والمعلومات المالية التي تقدم إلى كل الأطراف على حد سواء، ويخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى اعتبارات سلوكية تتعلق بمعدى البيانات المحاسبية.

ج. **الإفصاح الكافي** : ويسمى أيضا الفعال أو المناسب، و يتطلب هذا المستوى من الإفصاح الحد الأدنى من المعلومات مما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة.

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

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

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

ج. **الإفصاح الاختياري والإفصاح الاجباري** : ويرجع تصنيف الإفصاح إلى اختياري أو إجباري إلى البيئة والتشريعات والقوانين النافذة في تلك البيئة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح.

1. **أهمية الإفصاح المحاسبي** : تنبع أهمية الإفصاح المحاسبي من الآتي:¹¹

✓ أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة وبالتالي حتى تكون القوائم المالية مفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبى احتياجاتهم لا بد من ان يتم اعدادها وعرضها بطريقة منتظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمؤسسة؛

✓ زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة مراجع خارجي محايد، وهو ما ساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميتها؛

✓ ازدادت أهمية الإفصاح بازدياد حاجة الشركات المساهمة في التمويل عن طريق المؤسسات الاقتصادية، فأصبح الإفصاح المحاسبي يعد شرطا أساسيا لتأسيس وإدارة الاداء المالى الكفؤ؛

✓ للإفصاح المحاسبي دور هام في تحقيق آلية المؤسسات ، من حيث تحرير القيمة بين درجة الشفافية والعائد الذي تحققة هذه المؤسسات؛

✓ تنبع أهمية الإفصاح المحاسبي للمشروعات في إسهامه في زيادة منفعة المعلومات المالية ، من خلال تقليل المخاطر المالية واكتشاف الاخطاء والالتزام بالإجراءات والأساليب الموضوعية ،

2. **اهداف الإفصاح** : يهدف الإفصاح المحاسبي إلى :¹²

- ✓ وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي؛
- ✓ وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- ✓ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائمين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ✓ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- ✓ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.

الفرع الثالث : المقومات الاساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.

الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل توجد مجموعة من المقومات التي يجب أن يركز عليها، كما أن هناك العديد من العوامل المؤثرة فيه ، والتي نستعرضها من خلال ما يلي:

1. المقومات الاساسية للإفصاح المحاسبي: يركز الإفصاح المحاسبي على المقومات الرئيسية التالية:

✓ **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :** تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية منها فئات داخلية مثل الإدارة والموظفين وفئات خارجية مثل المساهمين والدائنين والمقرضون وهناك اختلاف بين هذه الفئات في مستوى الفهم والخبرة والكفاءة في التعامل مع هذه المعلومات، لذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصوراً في فئة معينة فقط بل يتعد ذلك ليشمل مجموعة من الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير لذلك يجب تصميم تلك التقارير من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة لجميع الفئات المستخدمة لهذه التقارير وخاصة من لديهم سلطة وإمكانية محددة في الحصول على المعلومات.¹³

✓ **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية :** وهنا يجب ربط هذا العنصر بخاصية الملاءمة، حيث تعتبر معلومة ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين.¹⁴

✓ **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيوداً على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية، ومفهوم التكلفة التاريخية، ومفهوم الحيطة والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي، يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد تؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر مستخدميها، إضافة إلى أنه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقها من قبل المحاسبين، فترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات (سواء كانت كمية أو غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإنه من الضروري ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معياراً رئيسياً يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.¹⁵

✓ **تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :** بما أن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية المحاسبية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، لذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، وفي هذا الإطار من المهم جداً بصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض معلومات في مكان يصعب الانتداه إليه، وعموماً جرى العرف أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات

الاثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الاخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات او الايضاحات المرفقة بتلك القوائم او في جداول اخرى مكملتها تلحق بها.¹⁶

✓ **توقيت الإفصاح عن المعلومات** : ينبغي عرض البيانات سنويا على اقل تقدير، ويجب الإفصاح عن السبب في حالة كانت الفترة المستخدمة اقصر او اطول من سنة. وتقضي الاعراف المحاسبية بأنه يجب ان يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالسنة المالية بعد انتهائها ومن دون تأخير غير مبرر، وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB على اهمية عنصر التوقيت اذ اشار الى ضرورة ايصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في الوقت المناسب اذ ان التأخير في وصولها قد يؤثر على قراره.¹⁷

2. **العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي** : توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي نجد من بينها :

✓ **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجهم** : لاشك أن نوعية المستخدمين، وطبيعة احتياجهم تختلف من دولة إلى أخرى نتيجة اختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي السائد في كل دولة، ففي الدول المتقدمة ذات الاقتصاد الرأسمالي نجد أن المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائنون، في حين نجد الحكومة هي المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في الدول ذات الاقتصاد المركزي، لذا فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.¹⁸

✓ **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح** : تختلف الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة لكل دولة، فالدول التي تتبع المدخل القانوني فإن خطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية (مثل فرنسا)، في حين الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فإن المنظمات المهنية وهيئات تبادل الأوراق المالية هي التي تقوم بتحديد معايير ودرجة الإفصاح (الولايات المتحدة الأمريكية)¹⁹.

✓ **المنظمات والمؤسسات الدولية** : بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دورها في التأثير على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB)، الذي يحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصداره لمجموعة من المعايير المحاسبية.²⁰

III. المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

تقديرا للدور الحيوي الذي تقدمه المحاسبة في الاقتصاد، فقد عمل IASB بتنظيمها من خلال إصدار معايير محاسبية، وخصوصا تلك المعايير التي تحكم قواعد العرض والإفصاح في القوائم المالية، هذه القواعد لازمة للتطبيق العملي بغرض الدقة والتوحيد والاتساق حتى يتمكن متخذ القرار من المقارنة والتحليل وتفسير الأرقام الواردة في هذه القوائم بصورة مناسبة.

الفرع الأول: قواعد الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

تتمثل القوائم المالية الأساسية الواجب على الكيان الإفصاح عنها وفقاً لما جاء في معايير المحاسبة الدولية هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى الإيضاحات، كما تضمنت تلك المعايير متطلبات فيما يخص عرض هذه القوائم والمعلومات الواجب الإفصاح عنها سواء في صلب هذه القوائم أو في الإيضاحات، وهو ما سيتم تناوله في العناصر التالية.

تجدر الإشارة إلا أنه لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، وبالطبع فإن جميع معايير المحاسبة الدولية تحدد بعض الإفصاحات المطلوبة ويذكر الكثير منها مستوى البروز المطلوب، ومن أهم معايير المحاسبة الدولية الذي تطرق إلى عرض البيانات المالية والإفصاح عنها هو المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل عام 1997، لقد تم اعتماد هذا المعيار عام 1997 وأصبح ساري المفعول ابتداء من عام 1998.

ونظرا لأهمية التعريف بأبعاد الإفصاح في تلك المعايير، نذكر أهم قواعد الإفصاح المنصوص عليها :

- أ. الإفصاح عن السياسات المحاسبية : وقد أوجب هذا المعيار على الإدارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالية لدى المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختيار السياسة الأفضل : الحيطنة والحذر، تفوق الجوهر على الشكل، والأهمية النسبية.
- ب. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية المنشورة : يعالج المعيار الدولي الأول المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى الملحقه بتلك البيانات والتي تعتبر جزءا مكملا لها، إن متطلبات الإفصاح التي يحددها هذا المعيار إنما تمثل الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية، أما التفاصيل فيتم الإشارة إليها في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الموضوعات المحاسبية المختلفة.

ويمكن تصنيف قواعد الإفصاح المشمولة في هذا المعيار إلى:

- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح العام.
- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية.
- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح عن معلومات قائمة الدخل.
- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح عن معلومات قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح في قائمة التدفق النقدي.

الفرع الثاني: الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي : " تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية " .²¹

اما لجنة معايير المحاسبة الدولية فقد عرفها طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 إعداد وعرض القوائم المالية، " بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية " .²²

وفيما يخص الإفصاح عن السياسات المحاسبية ، فقد اوردت الفقرة 117 من معيار المحاسبة الدولي رقم 01 انه يجب ان تفصح المؤسسة في ملخص السياسات المحاسبية المهمة كما يأتي :

أ- اسس القياس المستخدمة في اعداد القوائم المالية : وتتمثل عملية القياس في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها الاعتراف بعناصر البيانات المالية، وإدراجها في الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، ويتطلب ذلك اساسا معينا للقياس ومن الامثلة على اسس القياس (التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، القيمة القابلة للتحقق ، القيمة الحالية)، يؤثر اساس القياس الذي تعد عليه المؤسسة قوائمها المالية بشكل جوهري على تحليل المستخدمين لهذه القوائم، لذا من المهم ان تصرح الادارة في المنشأة عن الاساس، او اسس القياس المستخدمة، وعندما تستخدم المؤسسة اكثر من اساس قياس واحد في القوائم المالية يكفي ان توضح الاصول والالتزامات التي تم عليها التطبيق لكل اساس .²³

ب- السياسات المحاسبية الاخرى المستخدمة ، والمهمة لفهم القوائم المالية :²⁴ عند تحديد الحاجة الى الإفصاح سياسة محاسبية بذاتها، فعلى ادارة المؤسسة تقييم اذا كان هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الاداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنظر المؤسسة الى عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر :

- تحقق الإيرادات
- اسس اعداد القوائم المالية المجمعة متضمنة الشركات التابعة له
- عقود الايجار
- تكاليف البحث والتطوير
- الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة
- الشركات المدمجة
- المخصصات
- المشاريع المشتركة
- تكاليف منافع الموظفين
- اهتلاك واستهلاك الاصول الملموسة وغير الملموسة
- فروق تقييم العملات الاجنبية
- رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الاخرى
- طبيعة النشاط والتوزيع الجغرافي للفروع واساس
- عقود المقاولات
- توزيع التكلفة بين الفروع
- التقديرة وما في حكمها
- الاستثمارات العقارية
- محاسبة التضخم
- الادوات المالية والاستثمارات
- المنح الحكومية .

IV. المحور الثالث: 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 والحدائة، ويمكن اظهار دور الإفصاح المحاسبي في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:²⁵

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.

"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".

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 وباعوا حصصهم بأعلى الأسعار، في الوقت الذي كانت المؤسسة تغرق ببطء، فالإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه، فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصدقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

الفرع الثاني: دور الإفصاح في تحقيق عنصر الملاءمة والمصدقية.

تهدف الملاءمة أو الصلاحية إلى أن تكون المعلومات المحاسبية، التي تظهرها التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتحقق 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 وإدراك 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.

وتعتبر المصدقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، ولكي تكنسب المعلومات خاصية المصدقية يجب أن تتسم بصدق التعبير، أي المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وحتى تتحقق المصدقية 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 والثبت 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 المصدقية والذي تعد أحد المبادئ عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها وتطبيقها 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 المصدقية، 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 المستخدمين من المعلومات المحاسبية، 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 الحارية للأصول إلى جانب القيم التاريخية، ويشير 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 المستفيدين.

ج. **منهج تطوير التقارير المالية** : ظهر هذا المنهج نتيجة ضغوط الجهات العلمية المهتمة بالحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبناء على رغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين طلبا للمزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم 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 الحاسبة 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 تدعيما للإفصاح الحاسبي، فضلا عن مجموعة أخرى من القوائم وأهمها قائمة القيمة المضافة، القوائم المعدلة بالتغير في مستويات الأسعار، بالإضافة إلى 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.

V. المحور الرابع: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

نحاول في هذا المحور أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، حيث يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من الشركات البترولية العاملة في الجزائر.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع (60) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (38) فرد حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (63.34%) من المستهدفين وتعتبر هذه النسبة عالية مما يؤكد أن الاستبانة قد نالت استحسان الباحثين فتحمسوا لتعبئتها وإعادتها، وهذا ما يوضحه الجدول ادناه :

الجدول رقم (01): الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة

النسبة %	العدد	البيان
100 %	60	الاستبانة الموزعة
63.34 %	38	الاستبانة المستلمة

الاستبانة غير مستلمة	22	% 36.66
----------------------	----	---------

المصدر : من إعداد الباحثين

الفرع الثاني : النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة

سوف نحاول التطرق للخصائص الديموغرافية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة من حيث (الوظيفة ، المستوى العلمي ، التخصص ، الخبرة المهنية) وذلك كما يبينه الجدول رقم 02:

الجدول رقم (02): النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	نوع المتغير	خصائص العينة
% 81.6	31	محاسب	الوظيفة
% 5.3	2	مدير مالي	
% 13.2	5	اخرى	
% 63.2	24	ليسانس	المؤهل
% 31.6	12	ماستر	
% 2.6	1	ماجستير	
% 2.6	1	دكتوراه	
% 71.1	27	محاسبة	التخصص
% 15.8	6	مالية	
% 13.2	5	اخرى	
% 44.7	17	اقل من 05 سنوات	الخبرة
% 28.9	11	من 05 الى 10 سنوات	
% 26.3	10	اكثر من 10 سنوات	
% 76.3	29	نعم	التكوين
% 23.7	9	لا	
% 81.6	31	نعم	الاطلاع
% 18.4	7	لا	

المصدر : من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS

الوظيفة : يتضح من خلال الجدول (02) أن أفراد العينة تشكلت وبنسب متفاوتة بين المهنيين حيث بلغت نسبة المحاسبين 81.6 % ويليه أصحاب الشهادات الأخرى بنسبة 13.15 % في حين بلغت نسبة المدراء الماليين 05.2 % هذه النسب تسمح لنا بالتعرف على جميع آراء أفراد العينة من وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة والعمل عليها.

المؤهل العلمي : نلاحظ من خلال الجدول (02) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 63.2 % بالنسبة لحاملي شهادة الليسانس وهي الفئة الأكثر تكراراً في عينة الدراسة كما أن هذه النسبة هي الأعلى في هذه العينة، ثم تليها بنسبة 31.5 % لحملة شهادة الماستر وبنسبتيين متساويتين لحملة الماجستير والدكتوراه بنسبة 02.7 % و عليه يلاحظ من خلال ما سبق نستنتج أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضيف على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

التخصص : ما نلاحظه من الجدول (02) أن غالبية أفراد العينة ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 71.1 % وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون للمجيب دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة، كما أن باقي أفراد العينة كانوا ضمن تخصص المالية والحاصلين على شهادات أخرى أين وصلت نسبتهم على التوالي إلى 15.7 % و 13.2 %، هذه النسب صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لأفراد العينة لما لهم من قاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة، كما أن هاته النسب تشير إلى أن إجابات الدراسة تستند إلى معرفة بموضوع الدراسة.

الخبرة المهنية : يتضح من خلال الجدول أعلاه لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة التي تقل عن خمس سنوات بنسبة 44.7%، ثم يليها أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 29% أما فئة الأكثر من 10 سنوات بلغت نسبتها 26.3%، من خلال هذه النسب يمكن القول إن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

التكوين في النظام المحاسبي المالي : ما يمكن ملاحظته أن غالبية افراد العينة تم تأطيرها وتكوينها ولها دراية حول النظام المحاسبي المالي وهذا ما نلاحظه من خلال نتائج العينة حيث بلغت نسبة الأفراد الذين استفادوا من تكوين في هذا النظام بنسبة 76.3% وهي نسبة جيد تتيح لنا الفرصة للاعتماد على النتائج المحصل عليها في الدراسة، في حين نجد فئة أخرى لم تتلقى تكوين وليس لها دراية كاملة حول النظام المحاسبي المالي بشكل هام أين بلغت نسبتهم 23.7% .

الإطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي : من خلال الجدول أعلاه نجد أن أفراد غالبية العينة لهم اطلاع كافي حول موضوع قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي حيث بلغت نسبة أفراد العينة الذين لهم اطلاع على قواعد التقييم والإفصاح 81.6% وهي نسبة عالية ولها الأثر الإيجابي على إجابات العينة أما فيما يخص الافراد الذين ليس لهم اطلاع كامل حول قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي فهم 7 أفراد أي بنسبة 18.4% .

الفرع الرابع : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل مجموعة من مجموعات أسئلة الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع فقرات الاستبيان ثم استنتاج اتجاه العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى: يبين الجدول رقم (03) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول مدى التزام الشركات البترولية في الجزائر بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (03) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	94.7%	2.6%	2.6%	2.92	0.359	موافق
2	تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	84.2%	13.2%	2.6%	2.82	0.457	موافق
3	تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات التقديرية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	76.3%	15.8%	7.9%	2.68	0.620	موافق
4	تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات الاموال الخاصة في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	76.3%	13.2%	10.5%	2.66	0.669	موافق
5	تلتزم الشركة بإدراج الايضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	78.9%	13.2%	7.9%	2.71	0.611	موافق
	مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية				2.76	0.555	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS

يمكن من خلال هذا الجدول معرفة أهم نقاط وعناصر الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث نلاحظ ما يلي:

تلتزم الشركة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية. بمعدل متوسط 2.92 وبانحراف معياري قدره 0.359 حيث تأتي في أولويات الالتزام بمتطلبات الإفصاح، بينما تأتي في المرتبة الثانية ضمن أولويات الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن جدول حسابات النتائج في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية بمعدل متوسط 2.82 وبانحراف قدره 0.457، أما فيما يخص الفقرة المتعلقة بمدى التزام الشركة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق) فقد جاءت في المرتبة الثالثة ضمن أولويات الالتزام بمتطلبات الإفصاح بمتوسط 2.71 وانحراف معياري قدره 0.611، أما الفقرتين المتعلقةتين بدرجة الالتزام بجدول السيولة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة فقد كان المتوسط للفقرتين على الترتيب 2.68 و 2.66 وبانحراف معياري قدره 0.620 و 0.669 ومنه يمكن القول أنهما الجزئيين الأقل التزام بمتطلبات الإفصاح مقارنة ببقية الفقرات إلا أن النسبة تبقى جيدة. هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية: يبين الجدول رقم (04) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول مدى التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (04) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية .	78.9%	15.8%	5.3%	2,74	0,554	موافق
2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية ، اعادة التقييم ...)	71.1%	21.1%	7.9%	2,63	0,633	موافق
3	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول وطرق الاهتلاك .	73.7%	15.8%	10.5%	2,63	0,675	موافق
4	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير .	52.6%	18.4%	28.9%	2,24	0,883	محايد
5	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب المؤجلة .	71.1%	18.4%	10.5%	2,61	0,679	موافق
6	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة منافع المستخدمين .	65.8%	21.1%	13.2%	2,53	0,725	موافق
7	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	81.6%	10.5%	7.9%	2,74	0,601	موافق
8	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الاخطاء المحاسبية الناتجة عن التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	68.4%	21.1%	10.5%	2,58	0,683	موافق
9	الإفصاح عن الاجراءات المتبعة في حالة اقتناء الشركة اصول في اطار عقد الاجار التمويلي .	52.6%	36.8%	10.5%	2,42	0,683	موافق
10	الإفصاح عن الاحداث بعد تاريخ الميزانية .	60.5%	21.1%	18.4%	2,42	0,793	موافق
11	الإفصاح عن الطرق المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيرادات سواء كانت ناتجة عن بيع سلعة او تقديم خدمة او فوائد على القروض او توزيعات الارباح .	63.2%	21.1%	15.8%	2,47	0,762	موافق
12	الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة عند الاعتراف بالإعانات الحكومية .	63.2%	18.4%	18.4%	2,45	0,795	موافق
13	الإفصاح عن الاجراءات التي تتبعها الشركة عند ابرام عقود قيد التنفيذ .	63.2%	26.3%	10.5%	2,53	0,687	موافق
14	الإفصاح عن فروقات سعر الصرف من ارباح وخسائر في حالة ابرام الشركة عقود للتجارة الخارجية	55.3%	34.2%	10.5%	2,45	0,686	موافق
15	الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الاقتراض .	60.5%	28.9%	10.5%	2,50	0,688	موافق
	مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية .				2.53	0.706	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية. وذلك من خلال فقراته، إذ نلاحظ أن الفقرة الأولى والسابع المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية وكذا عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون جاءت ضمن أولويات هذا المحور وذلك بمعدل 2.74، ثم تليها وبدرجة أقل كل من الفقرات الثانية والثالثة والخامسة على الترتيب حيث تراوحت معدل متوسطاتهم ما بين 2.61 إلى 2.63 في حين نجد الفئة الثالث والتي تتراوح معدلاتهم ما بين 2.50 إلى 2.58 ويتعلق الأمر بالفقرة الثامنة والفقرة السادسة والفقرة الثالثة عشر والخامسة عشر على الترتيب، أما فيما يخص الفئة الرابعة والتي تعتبر ضمن رابع أولويات هذا المحور من وجهة نظر أفراد العينة فقد نجد كل من الفقرة الحادية عشر والثانية عشر وكذا الفقرة الرابعة عشر وتليها الفقرة التاسعة والعاشره تواليا تتراوح معدلاتهم ما بين 2.42 إلى 2.47، وفي الأخير نجد الفقرة الرابعة والخاصة بالإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير بمعدل 2.24 وهذه النتيجة تشير إلى تركيز اجابات افراد العينة ضمن معيار محايد بالنسبة لهذه الفقرة. وفي الأخير من خلال نتائج هذا الجدول ما يمكن قوله إجمالاً هو أن هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة : يبين الجدول رقم (05) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة حول اثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

الجدول رقم (05) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يساعد الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جعل القوائم المالية أكثر سهولة للفهم	92.1%	5.3%	2.6%	2,89	0,388	موافق
2	يجعل الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية القوائم المالية أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدميها .	76.3%	21.1%	2.6%	2,74	0,503	موافق
3	الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية يزيد من ثقة المستثمرين وباقي المستخدمين الآخرين بالمعلومات الواردة في القوائم المالية .	84.2%	13.2%	2.6%	2,82	0,457	موافق
4	يضمن الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية الوضوح والشفافية في الاجراءات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية للشركة .	78.9%	13.2%	9.7%	2,71	0,611	موافق
5	تمتاز القوائم المالية المفصحة عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية بالموضوعية وعدم التحيز .	73.7%	18.4%	9.7%	2,66	0,627	موافق
6	تكون القوائم المالية المفصحة عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية مقبولة على نطاق عالمي للمقارنة على المستوى المحلي والدولي	68.4%	21.1%	10.5%	2,58	0,683	موافق
	اثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية .				2.73	0.554	موافق

المصدر : من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS

عموماً ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم (05) والذي يمثل اثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية أن أفراد العينة المستجوبين يرون ان الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية له تأثير ايجابي على جودة القوائم المالية، وهذا ما نلاحظه في النتائج المتحصل عليها، حيث نلاحظ أن كل الإجابات تركزت حول معيار موافق والقيم المعبر عنها في الجدول تشير إلى أن المعدل المتوسط للفقرة الأولى والتي تعبر عن مساهمة الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جعل القوائم المالية أكثر سهولة للفهم بلغت 2.89 وهي الاعلى بين باقي المعدلات وبالتالي تعد هذه الفقرة أحد أولويات هذا المحور من وجهة نظر المستجوبين، بينما كان معدل الإجابات الفقرات المتبقية ما بين 2.58 إلى 2.82 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

الفرع الرابع : اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

● **الفرضية الأولى :** تلتزم الشركات البترولية في الجزائر بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية. من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن عينة الدراسة تركزت إجاباتهم ضمن معيار موافق وهذا يعني أنهم يرون أن الشركات البترولية في الجزائر تلتزم بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية . وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

● **الفرضية الثانية :** تلتزم التزام الشركات البترولية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن افراد عينة الدراسة تركزت إجاباتهم ضمن معيار موافق وهذا يعني أنهم يرون أن الشركات البترولية في الجزائر تلتزم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية. وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

● **الفرضية الثالثة :** هناك اثر ايجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن كل إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت حول معيار موافق وهذا ما يعني أنهم يرون و يؤكدون بأن هناك اثر ايجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية. وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

VI. الخاتمة:

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي، باعتباره 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.

من أجل الوصول إلى إفصاح عام يجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.

ومن خلال تناولنا لموضوع " واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر (دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر) " حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي كما يلي : " ما هو واقع التزام الشركات البترولية في الجزائري بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟ " ومن خلال محاور الدراسة الأربعة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض النتائج النهائية للدراسة و التوصيات المقدمة كما يلي :

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

1. للقوائم المالية أهمية كبيرة كونها تزود متخذي القرارات المالية بملومات مفيدة وضرورية وموثقة، لذا ينبغي ان تتمتع تلك القوائم بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح فيما تحويه من معلومات، لكي تحقق هدفها المنشود؛
2. يلعب الإفصاح دورا مركزيا مهما لما له من تأثير بالغ على الحكم الشخصي لمتخذ القرار المالي، والذي في حال عدم توافره بصورة كافية يؤدي الى زيادة حالة عدم التأكد لدى المستفيدين؛
3. إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها، ولهذا فمعظم الدول ومن بينها الجزائر عمدت إلى تكييف معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية؛
4. من خلال نتائج الدراسة الميدانية تبين أن الشركات البترولية في الجزائر تلتزم بالإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
5. اظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية أن الشركات البترولية في الجزائر تلتزم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
6. ترى عينة الدراسة بأن هناك اثر إيجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

توصيات الدراسة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح ما يلي :

1. ضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لأخرى والإفصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها حتى لا يؤدي عدمها الى انتاج معلومات مضلله لأصحاب الشأن؛
2. إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الصناعية و الجهات الرسمية الأخرى و هذا يستوجب تحديث التشريعات و القوانين دائما لمسايرة معايير المحاسبة الدولية،
3. ضرورة قيام الجهات المعنية بالتنسيق الكامل مابين المعايير والتطبيقات المحاسبية الدولية المعمول بها، و ملاءمتها مع الواقع الجزائري،
4. إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية يكسبها مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح بمقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد قوائم مالية وفقا للأسس والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية ؛
5. ضرورة نشر التقارير المالية السنوية الكاملة مرفقا بها جميع الإيضاحات دون حذف أي منها لأنها تعتبر جزءا لا يتجزأ من التقارير المالية، و كذلك لاحتوائها على جميع بنود المعلومات التي تحتاجها الفئات المختلفة؛
6. تكتيف البرامج التعليمية والتدريبية للعاملين للتعريف بمفاهيم المحاسبة وأهدافها وكذلك بمعايير الإفصاح المحاسبي، وهذا سيؤدي إلى زيادة المحاسبين المؤهلين القادرين على التطبيق الأمثل للمبادئ والسياسات والمتطلبات المحاسبية.

الإحالات والمراجع:

¹ بن فرج زوينة ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد رقم 15-2015 .

- ² موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية و مالية _المجلد السابع_ العدد 18 الفصل الأول _لسنة 2012 .
- ³ عز الدين محمود الطمیزی، درجة التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط 2011.
- ⁴ Ben Kwame Agyei-Mensah , **The impact of adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The extent of disclosures, and their relationship to corporate characteristics** ,African Journal of Business Management Vol.6 (44), pp. 10896-10905, 7 November 2012.
- ⁵ Sunday Adebayo Alayemi , **Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements** ,American Journal of Economics, Finance and Management Vol. 1, No. 3, 2015, pp. 190-194.
- ⁶ لطيف زيود، ريم علي عيسى ، الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية - دراسة حالة شركة المجموعة المتحدة للنشر والاعلان والتسويق ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 33 العدد 01 ، 2011، ص: 148.
- ⁷ لطيف زيود، ريم علي عيسى ، المرجع السابق .
- ⁸ عمر محمد مسلم الحواتمه ، قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2010، ص: 18.
- ⁹ هاجر مزوار، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي(دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية) ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة- ، 2014، ص: 07.
- ¹⁰ بن فرج وزينة ، مرجع سبق ذكره ، ص: 55-56.
- ¹¹ نادية محمد محمد محمد، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية (دراسة حالة الصناديق القومي للمعاشات)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016 ، بدون صفحة.
- ¹² فلاح حمود شرار المطيري ، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقراض - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2010، ص: 16.
- ¹³ المرجع السابق ، ص: 30.
- ¹⁴ بدرية بن تومي ، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS /IAS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة ، جامعة فرحات عباس - سطيف ، 2013، ص: 49.
- ¹⁵ هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره ، ص: 14 .
- ¹⁶ معتز برهان جميل العكر ، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الازمة المالية في القطاع المصرفي الاردني - دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2010، ص: 21.
- ¹⁷ لطيف زيود، ريم علي عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص: 149.
- ¹⁸ هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره ، ص: 15-16 .
- ¹⁹ نفس المرجع ، ص: 16.
- ²⁰ زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية " (IFRS/IAS) ، مجلة الباحث، عدد 07، 2009-2010 ، ص: 84.
- ²¹ المرسوم التنفيذي رقم 1 56-08 مؤرخ في 26ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- ²² بشوندة، رفيق مرحوم، محمد الحبيب ، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات - مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح - الأردن ، المجلد عدد 16 ، 2015، ص: 147.
- ²³ علي سليم سلامة الهروط، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء - الأردن، 2015، ص: 42-43 ، بتصرف.
- ²⁴ احمد قايد نور الدين ، سعدي عبد الحليم ، مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، العدد 13 ، 2015 ، ص: 203-204.
- ²⁵ صبايحي نوال ، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية ، جامعة الوادي ، 17 و 18 نوفمبر 2013، ص: 13 - 15.