متطلبات تحقيق النظام المحاسبي المالي للقواعد والمبادئ العامة للإفصاح المحاسبي

– دراسة ميدانية –

محمد بوحديدة
أستاذ محاضر
المدرسة العليا للتجارة– الجزائر

عمر قمان
أستاذ مساعد بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجلفة

ملخص:

تبين هذه الدراسة أهمية وجود الإفصاح المحاسبي ومدى توافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المبادئ والقواعد الضرورية لتحقيقه، حيث سمحت نتائج الدراسة الميدانية بإظهار هذا التوافق من خلال احترام النظام المحاسبي المالي للقواعد والمبادئ المتعلقة بطرق إعداد وعرض القوائم المالية، وما تتطلبه من حيث الشكل والمحتوى، بالإضافة إلى احترام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتضمنة في هذه القوائم، الأمر الذي يلبي احتياجات أغلب الأطراف ذات المصلحة ويمكنها من الاستفادة من هذه المعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية.

Abstract:

This study shows the importance of having accounting disclosure and the extent of the financial accounting system compatible with the requirements of the principles and norms necessary to achieve it, it allowed the results of the field study to show this consensus by respecting the financial accounting system with the rules and principles relating to ways the preparation and presentation of financial statements, and the requirements in terms of form and content, as well as to respect the qualitative characteristics of accounting information contained in these lists.

Key words: Accounting disclosure, financial accounting system, accounting standards.

مقدمة:

تهتم الكثير من المنظمات والهيئات الدولية بشكل عام والمنظمات العاملة بالمجال المحاسبي بشكل خاص بمفهوم الإفصاح المحاسبي، حيث يكتسي هذا الأخير أهمية كبيرة كونه يعتبر من بين أهم العناصر التي تنشد تحقيقها الأطراف المختلفة ذات المصالح، وذلك لتلبية احتياجاتها المختلفة من المعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة، وتعود زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي نتيجة الانهيارات المالية وما يعانيه الاقتصاد العالمي من تبعاتها، والمتمثلة في نقص ثقة المجتمع المالي في التقارير الصادرة من المؤسسات الاقتصادية الموجه إلى الأطراف المختلفة.

1- مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

يكتسي الإفصاح المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات والأطراف المختلفة ذات العلاقة بها، هذه الأهمية أدت إلى اجتماع جهود مختلف الهيئات والمنظمات الدولية العاملة في هذا المجال وغيرها، إلى السعي في استحداث مجموعة من القواعد والمبادئ المختلفة التي يمكن اعتبارها كمتطلبات لتحقيق الإفصاح المحاسبي، الذي يخدم مصالح واحتياجات الأطراف المختلفة.

1-1 ما هية الإفصاح المحاسبي

يرتبط الإفصاح بشكل عام بالحقب التاريخية الأولى المرتبطة بتطور المحاسبة، حيث كانت تمارس أنواع بسيطة متعلقة بالإفصاح حتى بداية ظهور بوادر الثورة الصناعية، إذ كانت قبل ظهور الثورة الصناعية الشركات الفردية النموذج السائد، والتي لم تكن في تلك الفترة بحاجة واضحة للإفصاح المحاسبي، فحاجة الملاك للمعلومات يمكن تلبيتها من خلال الاطلاع المباشر على الدفاتر والسجلات والحسابات المختلفة للشركة.[1] وتعتبر النتائج المتأتية عن التطور المصاحب للثورة الصناعية هي المؤسس للإفصاح المحاسبي بشكله الخاص وما نجم عنها من ظهور طابع جديد للشركات.

ويرجع معظم الباحثين إلى أن المفهوم الحديث للإفصاح المحاسبي يعود إلى بداية تأسيس الشركات المساهمة العامة في القرن 19 ميلادي، وما نجم عنه من انفصال الملكية عن الإدارة والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، الأمر الذي أدى إلى تشريع قوانين لهذه الشركات، وإلزامها بمراجعة حساباتها و نشر بياناتها بصفة دورية.[2]

1-2 مفهوم الإفصاح المحاسبي

يشير المفهوم الاصطلاحي للإفصاح بشكل عام إلى" إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية عن الشركة والتي تهم الفئات الخارجية، بحيث تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة".[3] وبصفة خاصة يشير إلى " مصفوفة المعلومات المختلفة المنتجة من طرف المؤسسة، والتي من بينها: (التقرير السنوي، التشغيل، المراجعة المالية، الاتصالات المتعلقة بالمؤسسة، توقعات الإدارة، عروض المحللين، التقارير المتعلقة بالمؤسسة مثل تقارير البيئة أو التقارير الاجتماعية المستقلة..الخ) ".[4]

حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المراحل في الوظيفية المحاسبية، إذ تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما للمعلومات يقيس نشاطات الأعمال، ومسار لمعالجة البيانات وتوصيل النتائج إلى الأشخاص.[5] كما يعبر الإفصاح المحاسبي عن " عملية توفير المعلومات عن وضع الوحدات الاقتصادية ونتيجة أعمالها، وتفسير ذلك بشكل يزود مستخدمي هذه المعلومات بصورة أكثر وضوحا وشمولية ".[6] ويعرف أيضا على انه " وصف عام لتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية، والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية ".[7]

3-1 أهمية الإفصاح المحاسبي

ترتبط أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية ستينيات القرن 20، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر غايته الأساسية حماية مصالح الملاك، إلى وظيفته الحديثة المتمثلة في التركيز على دورها كنظام للمعلومات. [8] وهو ما يوضح أن أهمية الإفصاح المحاسبي تنبع من كون أن مخرجات النظام المحاسبي - القوائم المالية - هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول الشركة. [9]

حيث وفق هذا الإطار يمكن تحديد أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه يساهم في: [10]

- توفير معلومات لجميع الأطراف.
- تخفيض حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار.
- تخفيض مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المختلفة.

4-1 العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

هناك عدة عوامل تؤثر في الإفصاح المحاسبي، يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية: [11]

- **العوامل المتعلقة بالبيئية**

تختلف التقارير المالية من بيئة إلى أخرى، وذلك للأسباب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتاريخية عن حاجة المستفيدين في هذه الدول المختلفة.

- **العوامل المتعلقة بالمعلومات**

تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات في مدى توفر الملائمة والثقة في المعلومات المنشورة، إضافة إلى إمكانية التحقق منها ومقارنتها بالمعلومات في قوائم المؤسسات الأخرى.

- **عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية**

تشمل هذه العوامل حجم الوحدة، عدد المساهمين، القوانين المعمول بها، الضوابط التي تستلزم عملية التدقيق...الخ.

2- القواعد والمبادئ العامة للإفصاح المحاسبي

يشكل الإطار ألمفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والمتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية، الإطار الذي يضم مجموعة القواعد والمبادئ التي تحقق الإفصاح المحاسبي، والتي يتم من خلالها:

- تحديد كيفية تسجيل الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها.
- كيفية قياس الأحداث.
- كيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية. [12]

حيث تعمل القواعد والمبادئ العامة لإعداد وعرض القوائم المالية بما يتوافق ومتطلبات تحقيق الإفصاح، ويتضح ذلك من خلال ما يلي: [13]

1-2 القواعد العامة للإفصاح المحاسبي

تتمثل القواعد العامة للإفصاح المحاسبي في أن تعد القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات بشكل ومحتوى عام يلبي الاحتياجات المتزايدة للأطراف المختلفة، الأمر الذي يسمح لهذه الأطراف من اتخاذ قراراتها بشكل رشيد، وهو ما يجعل ضرورة أن تهدف هذه التقارير لتحقيق الأغراض العامة للأطراف المختلفة خاصة منها ذات الصلة بالمؤسسة.

1-1-2 شكل ومحتوى القوائم المالية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي

يتطلب شكل الإفصاح المحاسبي أن تكون المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية محتواة في القوائم المالية، والمتمثلة أساسا في:[14]

- **قائمة المركز المالي.**
- **قائمة الدخل.**
- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية.**
- **قائمة التدفقات النقدية.**
- **معلومات أساسية أخرى، تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.**

حيث تمثل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، الوسيلة الأساسية التي تقدم بها الإدارة المعلومات اللازمة عن حقيقة المركز المالي، والأداء المالي، والتغيرات في حقوق الملكية، والتغيرات في التدفقات النقدية، وكذلك المعلومات الأخرى.[15] الأمر الذي يسمح بشكل كبير للأطراف المختلفة الذين لا يكونون في وضع يمكنهم من فرض المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات المختلفة.

بالإضافة لما سبق، فإنه من الضروري أيضا أن تعبر القوائم المالية على محتوى العناصر الآتية:[16]

- **الأصول:** عبارة عن موارد التي يترتب عليها منافع اقتصادية محتملة في المستقبل، والتي قامت وحدة معينة بالحصول عليها نتيجة أحداث سابقة.

- **الالتزامات:** تمثل تضحيات محتملة في المستقبل مقابل الحصول على منافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لإحدى الوحدات بتحويل أصول أو تقديم خدمات في المستقبل نتيجة أحداث سابقة.

- **حقوق الملكية:** هو الحق المتبقي على أصول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها.

- **المصاريف:** تمثل استخدام لأصول أو تحمل لالتزامات خلال فترة زمنية معينة، نتيجة تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى، مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة الاقتصادية.

- **الدخل:** هي تدفقات داخلة أو أي زيادات أخرى في الأصول لوحدة معينة أو تسوية لالتزامات أو القيام بأية أنشطة، مما يشكل العمليات المستمرة للوحدة الاقتصادية.

2-1-2 أهداف القوائم المالية المعدة للأغراض العامة

تتضمن أهداف القوائم المالية حاجة الأطراف المختلفة للمعلومات التي تلبي احتياجاتهم المختلفة والمتزايدة، الأمر الذي يسمح من التعرف على الموارد الاقتصادية للمنشأة، الالتزامات التي عليها، والتغيرات التي تتم على هذه الموارد والالتزامات.

2-1-2-1 حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومات

تستخدم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة من طرف مختلف الأطراف المختلفة ذات العلاقة، سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة، وفي هذا الصدد حدد الإطار المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية عدد من الفئات المستخدمة للقوائم المالية، بالإضافة إلى طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة منهم، وتتمثل هذه الفئات بشكل خاص في (المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الموظفون، الموردون والدائنون التجاريون، العملاء، المقرضون، الحكومة ودوائرها المختلفة، الجمهور).

2-1-2-2 المعلومات المتعلقة بالموارد والاستخدامات

تعمل القوائم المالية ذات الغرض العام على توفير معلومات حول المركز المالي للوحدة الاقتصادية، والتي تتضمن معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات المتعلقة بها، كما تتضمن معلومات متعلقة بمدى تأثير العمليات والأحداث الاقتصادية الأخرى على الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها، مما يسمح بتوفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشاة بالموارد الاقتصادية.

2-2 المبادئ العامة للإفصاح المحاسبي

تتضمن المبادئ العامة للإفصاح المحاسبي مجموعة الخصائص النوعية التي ترتكز عليها المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية الموجهة إلى الأطراف المختلفة، والتي تقوم أيضا على مجموعة من الفروض المحاسبية المرتبطة بها، حيث إن توفر هذه المبادئ يساهم في جودة المعلومات المتضمنة في هذه القوائم المالية ويسمح بتوفر الثقة بين معد المعلومة ومستخدمها.

2-2-1 الخصائص النوعية للمعلومات المحققة للإفصاح

إن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الموجهة للأطراف المختلفة والتي تعمل الجهات المعدة لها على توافقها مع متطلبات الإفصاح المحاسبي، يجب أن تتضمن الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المحاسبية، حيث يجمع معظم الباحثين على ضرورة أن تخضع المعلومات الناتجة من عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية،[17] ومن بين أهم هذه الخصائص نجد:[18]

- **المصداقية:** بحيث تكون المعلومات المالية مقدمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- **الملائمة:** بحيث تكون المعلومات المعروضة وثيقة الصلة باحتياجات مستخدمي المعلومات.

بالإضافة لما سبق، فإن هناك خصائص ثانوية والتي من خلالها يمكن المساهمة في ترقية نوعية المعلومات المعروضة للأطراف المختلفة، وتتمثل في ما يلي:[19]

- **القابلية للتحقق:** والتي تعبر عن درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام الأساليب نفسها.
- **التوقيت المناسب:** تعني أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار.
- **القابلية للمقارنة:** تتمثل في القدرة على مقارنة القوائم المالية للفترة مع فترة أو فترات أخرى للمنشأة أو لمنشأة أخرى.

- **القابلية للفهم:** تعبر عن الشكل الواضح والدقيق في تصنيف وعرض المعلومات.

2-2-2 الفروض المحاسبية

حيث عند إعداد وعرض القوائم المالية يجب الأخذ بعن الاعتبار مجموعة من الفروض التي من المهم توفرها، مما يساهم في موضوعية ومصداقية النتائج التي تعبر عنها هذه القوائم المالية، وتتمثل أهم هذه الفروض في:[20]

- **الاستمرارية:** أي افتراض أن الوحدة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور.
- **الوحدة النقدية:** بمعنى افتراض أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية.
- **الفترة الزمنية:** تقسم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية، يتم في نهاية كل فترة منها التوقف الافتراضي لنشاط المنشاة.
- **الوحدة الاقتصادية:** يقوم هذا الفرض على أساس أن المنشأة تكتسب شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها.

3- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات القواعد والمبادئ العامة للإفصاح

إن المسار الذي اتبعته الجزائر في السنوات الأخير، يوضح التوجه العام لسياستها المحاسبية، والمتمثلة أساسا في إحداث التقارب مع الممارسات المحاسبية العالمية المتجلية في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ويتضح ذلك جليا من خلال تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، هذا الأخير حسب التعليمة رقم:02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، من أجل تدارك التأخير في تبني المعايير المحاسبية.[21]

1-3 مفهوم النظام المحاسبي المالي

تشير المادة رقم: 03 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 على أن النظام المحاسبي المالي يدعى في صلب هذا القانون "المحاسبة المالية " والذي يُعرَّف على انه عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[22]

2-3 مميزات النظام المحاسبي المالي

يوفر النظام المحاسبي المالي مميزات يمكن حصرها في النقاط الآتية:[23]

- تقريب الممارسات المحاسبية المحلية من نظيرتها العالمية.
- وجود قاعدة تصورية توضح المبادئ والقواعد الخاصة بالتطبيق المحاسبي والمتعلقة بإعداد القوائم المالية.
- توفير مبادئ محاسبية تتكيف مع التوجه الاقتصادي الحالي.
- الاهتمام باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة.
- توفير معلومات مالية عن المؤسسات قابلة للقراء، منسقة، وبدون تحيز.
- تمكين الأطراف المختلفة بإجراء المقارنات واتخاذ القرار.
-

3-3 متطلبات تحقيق النظام المحاسبي المالي للتوافق المتعلق بالإفصاح

تشير التعليمة رقم: 02 الصادرة في أكتوبر 2009، على وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS. [24] ويتضح ذلك جليا في العناصر التي ارتكزت عليها عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية، والتي تمثلت في ما يلي:[25]

- بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي الجديد.
- إعداد نماذج للقوائم المالية وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة.
- استحداث مفاهيم حديثة خاصة بعناصر القوائم المالية.
- تحديد الحسابات والمجموعات وقواعد سيرها.
- تحديد طرق التقييم المحاسبي.

3-3-1 التوافق في مجال القواعد العامة للإفصاح

نظرا للأهمية التي تكتسيها القوائم المالية والتي تتضح جليا باعتبارها من أهم الوسائل في إيصال المعلومات من طرف معديها إلى الأطراف المستخدمة لها، فإن النظام المحاسبي المالي تبنى المعايير المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، ويتضح ذلك من خلال تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم: IAS 1 الخاص بعرض القوائم المالية، والمعيار المحاسبي الدولي رقم: IAS 7 المتعلق بقائمة التدفقات النقدية. إذ توضح المادة رقم: 25 من القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص إعداد وعرض القوائم المالية، والتي بموجبها تتلزم الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون على أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل،[26] حيث يجب أن تراعي الشكل والمحتوى ويتضح ذلك من خلال ما يلي:

- **من حيث الشكل:** فإن المادة رقم: 32 من القانون 08-156 المؤرخ في 28 مايو 2008، تلزم المؤسسات بعرض الكشوف المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية وفق إطار معين، والذي يتمثل في (الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة). [27]

- **من حيث المحتوى:** يجسده القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بحيث يتم إعداد الكشوف المالية نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، حيث هذه المعلومات يتم تجميعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. [28]

كما يحدد القرار نفسه، العناصر المتضمنة في هذه الكشوف المالية والمتمثلة أساسا في (الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات، الأعباء) بالإضافة إلى متطلبات كل عنصر من المعلومات المتعلقة به.[29]

إن النظام المحاسبي المالي يعمل على تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي المتعلقة بالقواعد العامة للإفصاح، وهو ما تؤكده المادة رقم: 26 من القانون 07-11 والتي ترى من الضروري توفر الشروط الآتية في هذه القوائم، وهي: [30]

- عرض القوائم المالية بصورة وفية للوضعية المالية للكيان.
- تعبير القوائم المالية عن نجاعة الكيان، وكل تغير يطرأ على حالته المالية.
- عكس القوائم لمجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان.

- تعبير القوائم المالية عن الآثار والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

3-3-2 التوافق في مجال المبادئ العامة للإفصاح

يؤكد القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن النظام المحاسبي المالي " يتضمن إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما المبادئ الآتية **(محاسبة التعهد، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني).**[31]

بالإضافة إلى ما سبق، يتضمن النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية، حيث يشير القانون 08-156 المؤرخ في 28 مايو 2008، والذي يلزم بأن تتوفر المعلومات المتضمنة في القوائم المالية على الخصائص النوعية، والتي تشتمل على كل من **(الملاءمة، الدقة، الوضوح، قابلية المقارنة، الأهمية النسبية).**[32]

كذلك يقوم النظام المحاسبي على الفروض المحاسبية التي تتوافق مع نظيرتها في الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية، وهو ما يتضمنه القانون 08-156، حيث نجد المواد رقم: 7، 9، 10، 12، 13 من القانون نفسه، والتي تؤكد على ضرورة أن يرتكز إعداد المعلومات وعرضها على الفروض الآتية، والمتمثلة في **(الاستمرارية، الوحدة الاقتصادية، الوحدة النقدية، والفترة الزمنية)**، بالإضافة إلى تحديد المفاهيم المتعلقة بها.[33]

4- الدراسة الميدانية

تحاول هذه الدراسة الميدانية تحديد ما إذا كان النظام المحاسبي المالي يتوافق مع متطلبات القواعد والمبادئ العامة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، ولهذا الغرض تم إعداد استبانه على أساس مقياس ليكارت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) الذي يتوافق مع الأوزان على التوالي (5،4،3،2،1)، والتي تشتمل على جزئين:

- **الجزء الأول:** يتضمن محورين، المحور الأول يشمل مجموعة الأسئلة الفرعية التي تتعلق بمدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المبادئ العامة للإفصاح، أما المحور الثاني يشمل مجموعة الأسئلة الفرعية التي تتعلق بمدى توافق النظام المحاسبي المالي مع القواعد العامة للإفصاح.
- **الجزء الثاني:** يتضمن معلومات عامة حول عينة الدراسة الميدانية، حيث تجدر الإشارة إلى أن العينة تضم المختصين في المجال المحاسبي من خبراء ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، بالإضافة إلى آكاديميين في المجال المحاسبي، حيث تمثلت العينة في: (07 محافظي حسابات، 11 محاسب معتمد، 26 أستاذ جامعي متخصص)، ليصل مجموع عينة الدراسة إلى 44 مفردة.

تجدر الإشارة إلى أنه تم إتباع الخطوات الضرورية المتعلقة بالمجال الإحصائي، بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS إصدار رقم: 19، للتأكد من ثبات ومصداقية أداة الدراسة – الاستبانه-، بالإضافة إلى طبيعة بيانات الدراسة:

4-1 مصداقية أداة الدراسة

جدول رقم (01): نتائج اختبار الاتساق البنائي لمحاور الاستبانه

البيان / المحاور	عنوان المحور	معامل الارتباط r	مستوى المعنوية
المحور الأول	مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المبادئ العامة للإفصاح	0.865	0.000
المحور الثاني	مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع القواعد العامة للإفصاح	0.925	0.000

المصدر: من إعداد الباحث (بناءًا على نتائج برنامج SPSS)

يوضح الجدول رقم: (01) أن معاملات الارتباط (وفق طريقة Spearman's rho) لمحاور الاستبيان الأول والثاني على التوالي هي: 0.865 و 0.925 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية عند درجة حرية (n-1=43) والتي تساوي 0.325، وما يعزز ذلك، مستوى المعنوية لكلا المحورين التي يساوي 0.000 وهو يقل عن مستوى الدلالة 0.01، وبالتالي فان هناك ارتباط بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان، وعليه يمكن القول أن هناك علاقة قوية بين محاور الاستبيان وهدف الدراسة.

4-2 اختبار ثبات الاستبيان

تم حساب معامل Alpha Cronbach's لمحاور الاستبيان، والجدول رقم:(02) يبين ذلك:

جدول رقم (02): نتائج اختبار ثبات الاستبانه

البيان	عدد الفقرات	معامل Cronbach's Alpha
جميع فقرات محاور الاستبانه	16	0.710

المصدر: من إعداد الباحث (بناءًا على نتائج برنامج SPSS)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معامل الثبات Alpha Cronbach's لجميع الفقرات يساوي 0.710 وهو مرتفع، مما يدل على أن هناك ثبات في أداة الدراسة الميدانية.

4-3 اختبار اعتدالية التوزيع

ونقصد بإعتدالية التوزيع أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وللقيام بهذا الاختبار نستعمل اختبار Kolmogorov-Smirnov، الذي يعد من الاختبارات اللامعلمية للتوزيع الطبيعي، حيث يختبر فرضية العدم (H0) القائلة بأن مشاهدات متغير معين تتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرضية البديلة (H1) القائلة بعكس الأولى.34 ويوضح الجدول رقم: (03) نتائج هذا الاختبار المتعلق بإتباع البيانات للتوزيع الطبيعي:

جدول رقم (03): نتائج اختبار اعتدالية التوزيع

البيان	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى المعنوية
جميع محاور الاستبانه	16	0.988	0.284

المصدر: من إعداد الباحث (بناءًا على نتائج برنامج SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى المعنوية الإحصائية لكل الفقرات تتمثل في (0.284) وهي أكبر من مستوى الدلالة الذي يساوي 0.05 ، حيث تشير هذه النتيجة إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، والذي يسمح من خلاله باستخدام الاختبارات المعلمية.

4-4 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، وقيمة (t) للعينة الواحدة، كل هذا لأجل تحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة بطرق مختلفة، وقد تحصلنا على ما يلي:

4-4-1 نتائج الدراسة حول مدى التوافق المتعلق بالمبادئ العامة للإفصاح المحاسبي

رقم الفقرة	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه العام
01	توفر طريقة عرض المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي إمكانية الاعتماد عليها.	4.34	88.60	42.341	0.000	موافق تماما
02	تسمح القوائم المالية للنظام المحاسبي بإجراء مقارنات مع القوائم المالية الأخرى لفترة مالية معينة.	4.02	80.04	28.775	0.000	موافق
03	تعبر القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي عن النتائج الوحدة الاقتصادية المعنوية.	4.04	80.08	39.437	0.000	موافق
04	تسمح المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.	3.79	75.80	28.670	0.000	موافق
05	يتم تصنيف المعلومات في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي بشكل دقيق.	3.97	79.40	31.083	0.000	موافق
06	يتم إعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية بافتراض أجل غير محدد في المدى المنظور.	4.09	81.80	42.372	0.000	موافق
07	هناك اتفاق بين الأفراد المعنيين بالقياس المحاسبي بتطبيق نفس أساليب القياس للنظام المحاسبي المالي.	3.14	62.80	24.431	0.000	**محايد**
08	تعمل القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي على حساب النتائج للفترات المتساوية.	3.84	76.80	32.837	0.000	موافق
09	توفر طريقة عرض المعلومات في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الوضوح في المعلومات.	4.50	90.00	59.017	0.000	موافق تماما
جميع الفقرات		3.97	79.40	66.779	0.000	**موافق**

تبين نتائج المحور الأول: أن قيمة t في جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح ما بين 24.431 إلى 59.017 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة حرية n-1= 43 بمستوى دلالة 0.05 والتي تساوي 1.645،[35] كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، وهذا ما يؤكده الوزن النسبي الذي يفوق 60% والذي يمثل نسبة الحياد،[36] مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، بالإضافة لما سبق، فإن الاتجاه العام لإجابات الأفراد وفق المتوسط الحسابي لكل الفقرات يساوي 3.97 وهو ينتمي إلى المجال [3,40—4,19] ما يشير إلى مستوى **الموافقة**، وعليه كخلاصة للنتائج السابقة فانه يمكن القول بأن هناك علاقة قوية موجبة بين ما يتوفر عليه النظام المحاسبي المالي من مبادئ، ومتطلبات المبادئ العامة للإفصاح المحاسبي.

تجدر الإشارة إلى أن إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم: 07 **لا تعبر عن الموافقة**، ويمكن تفسير ذلك بأنه لا يوجد اتفاق واسع بين الأفراد المعنيين بالقياس المحاسبي بتطبيق نفس أساليب القياس للنظام المحاسبي المالي، حيث يمكن أن نرجع السبب لحداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

4-4-2 نتائج الدراسة حول مدى التوافق المتعلق بالقواعد العامة للإفصاح المحاسبي

رقم الفقرة	محتوى الفقرات	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الاتجاه العام
01	تتضمن القوائم المالية إيضاحات كافية بشأن الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة.	4.31	86.20	38.709	0.000	موافق تماما
02	توضح القوائم المالية التغيرات في التدفقات النقدية لمختلف الأنشطة في المؤسسة.	4.10	82.00	45.000	0.000	موافق
03	تعبر القوائم المالية عن التغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بالمؤسسة.	3.91	78.20	36.555	0.000	موافق
04	تمكن القوائم المالية من تحديد الوضعية المالية للمؤسسة، والأداء المتعلق بها.	4.23	84.60	31.661	0.000	موافق تماما
05	تهدف القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي إلى تلبية احتياجات جميع فئات المستخدمين.	3.30	66.00	27.505	0.000	**محايد**
06	تمكن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي الأطراف المختلفة من تقييم نجاعة المؤسسة لمواردها.	3.70	74.00	29.841	0.000	موافق
07	توفر القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معلومات حول موارد واستخدامات المؤسسة.	3.98	79.60	44.702	0.000	موافق
جميع الفقرات		3.93	78.60	77.441	0.000	**موافق**

تبين نتائج المحور الأول: أن قيمة t في جميع الفقرات المتضمنة في الجدول تتراوح ما بين 24.431 إلى 59.017 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.645،كما أن مستوى الدلالة لكل الفقرات يساوي 0.000

وهو أقل من 0.05، وهذا ما تؤكده نتيجة الوزن النسبي الذي يفوق 60%، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون على محتوى الفقرات، بالإضافة إلى ما سبق، فإن الاتجاه العام لإجابات الأفراد وفق المتوسط الحسابي لكل الفقرات يساوي 3.93 وهو ينتمي إلى المجال [3,40— 4,19] ما يشير إلى مستوى **الموافقة**، وعليه كخلاصة للنتائج السابقة فانه يمكن القول بأن هناك علاقة قوية موجبة بين ما يتوفر عليه النظام المحاسبي المالي من قواعد، ومتطلبات القواعد العامة للإفصاح المحاسبي.

تجدر الإشارة إلى أن إجابات أفراد العينة حول السؤال رقم: 05 **لا تعبر عن الموافقة**، والتي تبين عدم تلبية القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي احتياجات جميع فئات المستخدمين، حيث يمكن أن نرجع السبب لتوجه المتعاملين الاقتصاديين عند إعداد القوائم المالية لتلبية احتياجات فئات معينة فقط، والتي يمكن حصرها في الإدارة، والجهات الحكومية، بمعنى أنها تلبي احتياجات بعض الأطراف فقط دون غيرها.

خلاصة

يكتسي الإفصاح المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة لجميع الأطراف سواء الداخلية منها أو الخارجية، وذلك لما يلبيه من احتياجات متعلقة باتخاذ القرارات الرشيدة لهته الأطراف، ونظرا لهذه الأهمية سعت الجزائر لتقريب ممارساتها المحاسبية من نظيرتها العالمية، وتمثل ذلك في تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، حيث تم تبني أهم المعايير، خاصة منها المتعلقة بجانب الإفصاح.

وكنتائج، فقد بينت الدراسة وجود توافق من حيث توفر النظام المحاسبي المالي على أهم القواعد والمبادئ العامة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، خاصة منها المرتبطة بنوعية القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى والتي تحمل الأحداث الاقتصادية للمؤسسات، بالإضافة إلى تبني النظام المحاسبي المالي من خلال إطاره العام أهم الخصائص النوعية المتعلقة بالمعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهو ما يسمح بتوفر نوع من المصداقية والموضوعية والملائمة، الأمر الذي يجعل هذه القوائم أكثر وضوحا ودقة وقابلية للفهم بالنسبة للأطراف المختلفة ذات المصلحة.

تجدر الإشارة إلى أن الدراسة الميدانية توصلت بالإضافة لما سبق، بعدم يوجد اتفاق واسع بين الأفراد المعنيين بالقياس المحاسبي لتطبيق نفس أساليب القياس، إذ يمكن أن نرجع السبب إلى حداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث مع الوقت وتطور التحكم في تطبيق النظام المحاسبي المالي يمكن الوصول إلى التوفيق بين المعنيين لاستخدام نفس أساليب القياس، كذلك من نتائج الدراسة، تبين عدم تلبية القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي لاحتياجات جميع فئات المستخدمين، حيث يرجع السبب هنا لضغط الإدارة الضريبية على المؤسسات من حيث إعداد القوائم المالية بالشكل الذي يناسبها، الأمر الذي يوجه المتعاملين الاقتصاديين عند إعداد القوائم المالية لتلبية احتياجات فئات معينة فقط، أهمها الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى إهمال الأطراف الأخرى.

المراجع

1 محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص:578.

2 محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص:340.

3 عبد الله خالد أمين، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأي المال العربية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد رقم 1/62، الجامعة الأردنية، 1995، ص: 38.

4 Jill SOLOMON, Aris SOLOMON, Corporate Governance and accountability, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, England, 2004, p:120.

5 Walter T. Harrison, Charles T. Horengren Financial Accounting, Pearson International Edition, Seventh Edition , New Jersey, 2008, P:33

6.نعيم حسن دهمش،القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،المكتب الاستشاري، عمان، الأردن، 1995، ص: 44.

7.أمين السيد احمد لطفي،نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)،الدار الجامعية،الإسكندرية،القاهرة،2006،ص:489-490.

8 محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص: 341.

9 محمد المبروك ابو زيد، مرجع سبق ذكره ص: 580.

10 كمال الدين وآخرون، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 9.

11 سالم محمد بن عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح و الشفافية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث، عمان، الأردن، 28-29 /2009/4،ص: 13.

12 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية -، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص: 2.

13 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 4-6.

14 مها محمود ريحاوي، "دور حوكمة الشركات في تعزيز الشفافية والإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية"، مجلة الإدارة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، السنة الرابعة والثلاثون، العدد: 127، مارس 2012، ص:55-56.

15 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ص: 149.

16 أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء الأول، 2007، ص: 16-18.

17 أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 474.

18 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره 2009، ص: 577.

19 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 10-11.

20 محمد مطر، نظرية المحاسبة،الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات للنشر، القاهرة الطبعة الأولى،2010، ص:41-42.

21 المجلس الوطني للمحاسبة، التعليمة رقم: 02، المؤرخة في: 2009/10/29، ص:2.

22 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 74، ص:3.

23 المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص:3.

24 المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص:2.

25 شعيب شنوف،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008، ص:27.

26 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 74، ص:5.

27 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 27، ص:14.

28 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 19، ص:22.

29 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 19، ص:23-43.

30 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 74، ص:5.

31 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 74، ص:4.

32 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 27، ص: 12.

33 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم: 27، ص:11-12.

34 سعيد زغلول بشير، دليلك إلى...البرنامج الإحصائي SPSS، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، بغداد، 2003، ص 94.

35 قيمة t الجدولية عند درجة حرية (n-1=43) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 1.645 حسب جدول توزيع Student.

36 (5/3= 0.6) أي أن وزن مستوى الحياد وفق مقياس ليكارت الخماسي يساوي 60%، وبالتالي النسبة التي تفوق 60% تعبر عن الموافقة.