

قياس أثر القيم الثقافية المحاسبية في ليبيا على جودة التقارير المالية

سعاد عياش علي امعرف

محاضر مساعد بقسم المحاسبة

كلية الاقتصاد- جامعة سرت- ليبيا

د. صبري عبدالحميد السجيني

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د كمال عبدالسلام علي حسن

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

ملخص:

يهدف هذا البحث لقياس أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية في شركات النفط الليبية، من خلال بيان أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية. ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم إجراء دراسة ميدانية في البيئة الليبية، وذلك باستطلاع آراء مجتمع الدراسة المتكون من المحاسبين، والمراجعين، والمدراء الماليين، والمحللين الماليين في شركات النفط الليبية، وقد تم الاعتماد على قائمة الإستقصاء كوسيلة لجمع البيانات هذا وقد تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في ليبيا تغلب عليها صفة التوجه الحكومي، مما جعل المهنة أسيرة للتعليمات والقوانين الحكومية وانعدام صفة الإبداع في ممارستها، وبذلك تفتقر البيئة الليبية إلى وجود منظمات مهنية محاسبية وطنية، بالإضافة إلى أن عدم استقرار السوق المالي الليبي يؤدي إلى ضعف ثقافة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها يوصى بضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين التي كانت تعمل في ظل الاقتصاد الموجه، منها النظام التشريعي والاقتصادي، والعمل على عدم تدخل أجهزة الدولة في سوق الأوراق المالية إلا بما يسمح بتنظيمه.

Abstract

This research aims to measure the values of accountancy culture on the quality of financial reporting in the Libyan Oil Companies. In order to achieve this a field study was carried out in the Libyan business environment, through exploring the views of the study community sample that includes: accountants, auditors, financial managers, financial analysts in the Libyan Oil Companies. A questionnaire was adopted as tool to gather the necessary data. Several results were established. Most importantly is that the organizations that supervises the accountancy profession in Libya are mostly governmental organizations. This has kept the profession captive of governmental instructions and consequently has deprived it from innovation development mechanism. The business environment in Libya is lacking the existence of National professional accountancy organizations. Additionally, the instability of the Libyan financial market has led to the weakness of accountancy information exposure culture. Based upon the

above results it is highly recommended that a revision to the legislations that were effective during the centrally planning economy stage, including legal and economic systems, is carried out. In a new setting government must be kept out of the financial stock market except organizing it.

مقدمة:

تنوع الثقافات هو الذي يحدد تنوع المجتمعات، حيث تعود إليها الاختلافات في الكثير من الأحوال، وبه تحدد المستويات الحضارية للمجتمع. إذ تعد الثقافة عامل بيئي مؤثر يمكن أن يؤثر على النظام المحاسبي للدولة، وأيضاً كيفية إدراك الأفراد واستخدامهم للمعلومات المحاسبية. وتتشكل المحاسبة عن طريق البيئة التي تعمل فيها، فمثلما تتميز كل دولة بأن لها تاريخاً وقيم ونظم سياسية مختلفة، فإن لديها أنماط مختلفة، مما يؤثر على وظيفة المحاسبة الأساسية في القياس والاتصال. وفي ظل الوضع الاقتصادي الدولي الحالي، هناك حاجة ملحة لشفافية المعلومات المالية، حيث يتسم الوضع الاقتصادي العالمي الحالي بتحرير حركة رؤوس الأموال، والاتجاه لعولمة الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي الاتجاه لعولمة المحاسبة. ومن هنا يركز هذا البحث على قياس أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (سلمان وآخرون، 2012) بعنوان: دور الثقافة في تطوير التطبيقات المحاسبية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير وتحليل القيم الثقافية لكل دولة في تطور التطبيقات المحاسبية، وبينت الدراسة أهم التأثيرات التي تؤثر في تحديد القيم الثقافية المحاسبية، ومحاولة ربطها بالبيئة العراقية، وتوصلت الدراسة إلى أن للقيم الثقافية دور في تحديد التطبيقات المحاسبية من خلال معايير محاسبية ناشئة من تلك القيم ويرتبط تغييرها بتغير تلك القيم.

2- دراسة (Hope et al, 2013) بعنوان:

Financial Reporting Quality of U.S. Private and Public Firms

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار جودة التقارير المالية للشركات الخاصة مقابل الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تمت عملية الاختبار باستخدام قاعدة بيانات تضمنت البيانات المحاسبية لعينة كبيرة من تلك الشركات في الولايات المتحدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات العامة عموماً تتمتع بمستوى أعلى من

الجودة ومستوى أكثر تحفظاً من الشركات الخاصة، كما جاءت نتائج الدراسة أيضاً متسقة مع التقارير التي تعكس زيادة الطلب على المعلومات المالية في القطاع العام.

3- دراسة (Francis & Okenwa, 2015) بعنوان:

The influence of cultural values on Accounting practice in Nigeria

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر القيم المحاسبية الثقافية على السياسات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية في نيجيريا، وتناولت الدراسة القيم الثقافية طبقاً لإطار Hofstede ونظرية Gray، واعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء (دراسة ميدانية) وتوصلت الدراسة إلى هناك تأثيراً كبيراً للقيم الثقافية على الممارسات المحاسبية، مما يؤدي إلى وجود إختلافات في هذه الممارسات، ولا يمكن التوفيق بين هذه الاختلافات بسهولة.

مشكلة البحث:

شهدت السنوات الأخيرة مزيداً من الاهتمام بجودة التقارير المالية، ويرجع هذا الاهتمام إلى الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية بسبب إدارة الأرباح، والحرية المتاحة للإدارة في اختيار السياسات المحاسبية، ونتيجة لأهمية التقارير المالية وما تحتويه من معلومات، وأيضاً ما تعرضت له التقارير المالية من تحريفات، والحاجة إلى إعادة الثقة في التقارير المالية، فإن كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، يؤكدان على أهمية أن تكون التقارير المالية ذات جودة عالية.

وتؤثر ثقافة الدولة على الشركات مما ينتج عنه المزيد من التأثيرات على النظم المحاسبية، حيث حاولت دراسة (Askary, et al, 2008) بحث أثر القيم الثقافية على الممارسات المحاسبية في تركيا، من خلال تطبيق نظرية (Gray, 1988)، وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير الثقافة على مهنة المحاسبة في تركيا ضعيف، وذلك نتيجة اتجاه الدولة التركية للانضمام إلى دول الاتحاد الأوروبي، حيث كان هناك صراعاً بين القيم المحلية أو الثقافة التركية والمطالب الأوروبية. ومن الدراسات التي تناولت أيضاً تأثير الثقافة دراسة (الشجيري، 2011) التي تناولت دور الأبعاد الثقافية للمجتمع العراقي في التأثير والإسهام في تشكيل مفهوم الجوانب السلوكية للمجتمع،

ورسم ملامحها بشكل عام، ونظمه وتطبيقاته المحاسبية خاصة، وبيان مدى توافق التطبيقات المحاسبية القائمة في المجتمع العراقي مع الأبعاد الثقافية له، وتوصلت الدراسة إلى أن التحفظ العالي النابع من ميل المجتمع العراقي لتجنب عدم التأكد، وأن نمطية السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل المهنة التي وحدت هياكلها من خلال النظام المحاسبي الموحد، ومجمل التعليمات الحكومية الأخرى التي تؤثر في استخدام المدخل التقني في بنائه، وهو ما يعكس دور الدولة الواضح في رسم ملامح المهنة داخل العراق، كما بحثت دراسة (Akman, 2011) فيما إذا كانت الثقافة لا تزال تؤثر على الإفصاح المالي للشركات بعد تبني المعايير الدولية للمحاسبة، وذلك من خلال استخدام الأبعاد الثقافية التي وضعها (Hofstede) كمتغيرات، وتحليل الإفصاح المالي للشركات لمدة 3 سنوات، لشركات كل من (أستراليا وفرنسا وألمانيا، وإيطاليا، وهولندا والمملكة المتحدة)؛ وتشير النتائج أنه على الرغم من أن الإفصاح في البيانات المالية تحسن بعد استخدام (IFRS)، إلا أن تأثير الثقافة على مستوى الإفصاح لا زال له دوراً مهماً. بينما قامت دراسة (Alkafaji, 2012) بدراسة التغيرات التي طرأت على ثقافة دولة الإمارات العربية، وتأثيرها على النظم المحاسبية، من خلال استخدام نموذج (Hofstede) للقيم الثقافية ونموذج (Gray) للثقافة المحاسبية الفرعية، بتطبيق نماذج (Hofstede) للمتغيرات الثقافية و (Gray) للمتغيرات المحاسبية، فقد اتفقت هذه الدراسة مع ثلاثة من أربعة من هذه المتغيرات واختلفت في واحدة (المرونة وعدم الثبات) بسبب التغير السريع في القيم الثقافية في دولة الإمارات، وذلك بسبب تدفق المهارات والمواهب المحاسبية الوافدة، الأمر الذي يضيف إلى الإمارات مجموعة متنوعة من الممارسات المحاسبية. وركزت دراسة كل من (Francis & Okenwa, 2015) على توضيح أثر الثقافة على السياسات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية في نيجيريا، وتناولت الدراسة الأبعاد الثقافية طبقاً لإطار (Hofstede) ونظرية (Gray)، وأوضحت أن القيم الثقافية تؤثر على سلوك المحاسبين عند أداء أعمالهم، مما يؤثر على النتائج المالية للشركة.

وعليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في أن تكون الثقافة أحد العوامل التي تشكل جودة التقارير المالية، في ضوء ما سبق ستحاول الدراسة الإجابة على السؤال الرئيس التالي: "هل تؤثر القيم الثقافية المحاسبية في ليبيا على جودة التقارير المالية الناتجة في الشركات الليبية؟". وبناء على السؤال الرئيس لمشكلة البحث يمكن صياغة الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

1. ما هي القيم الثقافية السائدة في الشركات الليبية؟

2. ما مستوى جودة التقارير المالية وفقاً للقيم الثقافية المحاسبية السائدة في الشركات الليبية؟

3. هل يوجد تأثير للقيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية؟.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى قياس أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير

المالية، ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

أ- التعرف على القيم الثقافية المحاسبية السائدة في الشركات الليبية

ب- بيان مستوى جودة التقارير المالية وفقاً للقيم الثقافية المحاسبية في الشركات الليبية.

ج- بيان قياس أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية.

فروض البحث:

اتساقاً مع السؤال الرئيس لمشكلة الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة عنه، يمكن

صياغة فرض الدراسة على النحو التالي:

"تؤثر القيم الثقافية المحاسبية إيجابياً على جودة التقارير المالية للشركات الليبية عند

مستوي معنوية 0.05"

أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من واقع اختلاف طبيعة الثقافة في المجتمعات العربية

عامة وليبيا خاصة عن غيرها من المجتمعات، الأمر الذي يدعم الحاجة إلى دراسة

وتحليل مدى تأثير ثقافة هذه المجتمعات على الممارسات المحاسبية المطبقة بها،

وإبراز أهمية القيم الثقافية المحاسبية بالتأثير على جودة التقارير المالية، ومن هنا تظهر أهمية الدراسة على النحو التالي:

أ- **الأهمية العلمية:** تتضح أهمية الدراسة العلمية من خلال التحول نحو اقتصاد السوق والاتجاه نحو التطبيق الإجمالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لبناء وتطوير نظام محاسبي يواكب مستجدات بيئة الأعمال، ويساعد الشركات على تقديم تقارير مالية أكثر إفصاحاً وشفافية، وقابلة للمقارنة، يساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات السليمة، ويزداد دور القيم الثقافية من خلال زيادة درجة التقارب بين الثقافات ووضع معايير محاسبية تتفق مع تلك الثقافات المختلفة.

ب- **الأهمية العملية:** تحليل مدى تأثير ثقافة المجتمعات العربية عامة وليبيا خاصة على الممارسات المحاسبية المطبقة بها، وإبراز أهمية الثقافة المحاسبية بالتأثير على جودة التقارير المالية، وقلة الدراسات التي حاولت تحديد أثر الثقافة على معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى أنه من المتوقع أن تتميز نتائج هذه الدراسة في تقديم توصيات تفيد في عملية التوافق المحاسبي.

سادساً: خطة البحث:

تحقيقاً لأهمية البحث وأهدافه، وإنطلاقاً من فروضه، فقد تم تقسيم البحث على النحو التالي بعد الإطار العام للبحث.

أولاً: مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة عليها.

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية.

ثالثاً القيم الثقافية المحاسبية (المفهوم- الأهداف- النتائج)

رابعاً: أثر القيم الثقافية على المحاسبة في ليبيا

خامساً: الدراسة الميدانية

أولاً: مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة عليها

تعتبر الجودة (Quality) بصفة عامة مفهوم فلسفي واسع، يهدف إلى تحقيق

التميز فيما تقدمه الوحدة الاقتصادية من خدمات، أو منتجات، مثل التقارير المالية،

والتي تعد بمثابة وسيلة لتوصيل المنتج النهائي (مخرجات) للنظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، وهو المعلومات المحاسبية التي يجب أن تكون مستوفية لخصائصها النوعية، والتي تعد بمثابة مدخلات لنماذج اتخاذ القرارات. (نصر والصيرفي، 2015، ص7). ولا يوجد تعريف متفق عليه لمفهوم جودة التقارير المالية (FRQ)، وأساليب قياسها، حيث يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات نظر وأهداف منتجي ومستخدمي محتوى هذه التقارير، وتدور معظم مفاهيم جودة التقارير المالية، حول اعتبار هذه الجودة جوهر له مظهر آخر يقاس به، حيث يتم النظر لجودة الإفصاح أو ملاءمة المعلومات لأغراض قياس القيمة، كانعكاس لجودة التقارير المالية، وتعددت مفاهيم الجودة في مجال التقارير المالية من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين المختصين. فقد عرفها اتحاد المحللين الماليين (FAF) على أنها تعني الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب (حمادة، 2014، ص682). وعرف كل من (Dechow et al, 2010; Habib & Jiang, 2015) جودة التقارير المالية، بأنها توفير معلومات أكثر عن خصائص الأداء المالي للشركة، التي تعتبر ملاءمة لاتخاذ قرارات معينة، من خلال متخذ قرار معين. كما عرفها (Mahdavikhou & Khotanlou, 2011) على أنها الحد الذي تكون عنده التقارير المالية للشركات تشير إلى الوضع الاقتصادي بصدق خلال فترة زمنية معينة. كما تعني جودة التقارير المالية، ما تتصف به المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف والتضليل وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والرقابية والمهنية، والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها، وتتمثل المعايير القانونية في الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة، وتتضمن المعايير الرقابية ممارسة الجهات المعنية مثل لجان المراجعة، ومجالس الإدارات والجهات الرقابية لدورها، أما المعايير المهنية فتتمثل بالالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وآداب وسلوك المهنة، وأخيراً فإن المعايير الفنية تتضمن الملاءمة والثقة في المعلومات المحاسبية (صالح، 2010، ص393). ولعل من أبرز الدلائل على أهمية جودة التقارير المالية اهتمام كلا من (IASB)

و(FASB) بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بغرض الوصول لمعايير عالية الجودة، ينتج عنها تقارير مالية جيدة؛ ونظراً لأهمية جودة التقارير المالية، فقد تناولت بعض الدراسات الآثار الإيجابية المترتبة على تحقيق جودة التقارير المالية، ومن أهمها زيادة كفاءة الاستثمار. واتفقوا الباحثين على أنه من أهم مزايا زيادة جودة التقارير المالية تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، وبالتالي زيادة قدرة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة ويؤدي زيادة تماثل المعلومات إلى التخلص من العديد من المشاكل التي ترتبط بصورة مباشرة بكفاءة الاستثمار، أوضحت نتائج دراسة (Beatty et al, 2010, p. 1216) أن الشركات التي تتصف بانخفاض جودة التقارير المالية، تكون فرصها محدودة في الحصول على رأس المال اللازم للاستثمار، فكلما زادت جودة التقارير المالية، كلما أنخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستثمار، من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، مما يشير إلى أهمية جودة التقارير المالية في زيادة استثمارات الشركة، وتخفيض تكلفة التمويل؛ بالإضافة لتأثير جودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار، في حين بينت دراسة (Ferrero, 2014, p. 52) وجود تأثير إيجابي لجودة التقارير المالية على أداء الشركة، بينما أشارت دراسة (Lin et al.2014,p. 18) إلى أن زيادة جودة التقارير المالية خفضت من الآثار السلبية التي تعرضت لها الشركات نتيجة الأزمة المالية العالمية، بينما كان هدفت دراسة (Chakroun & Hussainey, 2014) إلى تقديم مجموعة من المحددات التي قد تساعد متخذي القرارات وأصحاب المصالح في الحكم على مدى جودة التقارير المالية، وذلك من خلال استكشاف محددات جودة الإفصاح بالتقارير المالية التونسية، وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال مجلس الإدارة يؤثر بصورة إيجابية على جودة الإفصاح والكشف عنها تعد مختلفة وليست متماثلة.

وعليه فإن زيادة جودة التقارير المالية تساعد على خفض مشاكل عدم تماثل المعلومات وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين، مما يدعو قدرة الشركة على زيادة الاستثمارات، وخفض تكلفة الاقتراض، كما تزيد أهمية جودة التقارير المالية بالنسبة للشركات المقيدة عن الشركات غير المقيدة بالبورصة.

العوامل المؤثرة على مستوى جودة التقارير المالية

رغم أن تحقيق جودة التقارير المالية أصبحت هدفاً يرغب فيه غالبية الأطراف ذات العلاقة، إلا أن هناك بعض العوامل التي قد تؤثر على مستوى جودة التقارير المالية، ومن أهمها معايير المحاسبة المطبقة، والبيئة القانونية، والبيئة الاقتصادية، واتجاهات الإدارة.

أ- **معايير المحاسبة المطبقة:** أشارت بعض الدراسات إلى أن المعايير المحاسبية المطبقة في أي دولة تعتبر محدداً لجودة التقارير المالية، فقد استهدفت دراسة (Garcia & Bastida, 2010) بيان أثر اختلاف معايير المحاسبة المطبقة على جودة التقارير المالية، وتوصلت إلى أن المؤشرات المالية تحسنت بعد تطبيق (IFRS) مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة المحلية (SP.GAAP)، وأكدت أيضاً دراسة (Jara et al, 2011) على أن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة فمعايير (IFRS) قد تحد من ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية.

ب- **البيئة القانونية:** يمكن تقسيم الدول من حيث توجهها القانوني نحو المحاسبة إلى الدول التي تستخدم القانون العام، وفيها المحاسبة لا تعتمد على القانون، والمحاسبون والمنظمات المهنية هم الذين ينظمون قواعد المحاسبة، مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا؛ وبالتالي فإن احتمالية اعتماد الدول ذات القانون العام للمعايير الدولية (IFRS) أكبر من دول القانون الخاص، فقد أشار (الرشيدي، 2012) في دراسته إلى وجود تأثير للبيئة القانونية على جودة التقارير المالية لأن، جودة التقارير المالية تكون أعلى في الدول التي تسودها قواعد نظام القانون العام، مقارنة بتلك التي تسود فيها قواعد القانون الخاص.

ج- **البيئة الاقتصادية:** فيما يتعلق بتأثير البيئة الاقتصادية على جودة التقارير المالية أشار أيضاً (الرشيدي، 2012) إلى أن انتشار النظام الرأسمالي* يؤدي إلى زيادة المشروعات الخاصة وتنوع طرق تمويلها، ولذلك فإن احتياجات مستخدمي

* يتميز النظام الرأسمالي بالملكية الخاصة لغالبية عناصر الإنتاج، ويعتمد على حرية الملكية الفردية ونشاط أسواق رأس المال (الرشيدي، 2012، ص11).

التقارير المالية، في ظل هذا النظام تختلف عن تلك التي تحتاجها الأجهزة الحكومية في المجتمعات الاشتراكية، وبالتالي تزداد الحاجة إلى تقارير مالية ذات جودة توصل معلومات تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة.

د- **دوافع الإدارة:** في ظل وجود الحرية المتاحة للإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة للقياس والإفصاح، لذلك فمن المتوقع أن تخضع تلك الاختبارات لاتجاهات الإدارة ودوافعها، ومن ثم يمكن إستنتاج أن إتجاهات الإدارة قد تؤثر على جودة التقارير المالية، فأشارت دراسة (أبو الخير، 2007، ص30) إلى أن اتجاهات الإدارة تنشأ من الرغبة في تحقيق هدف أو أكثر منها تعظيم سعر سهم الشركة، مقابلة توقعات المحللين أو تنبؤات الإدارة ذاتها، لتخفيف أو منع التقلبات الحادة في أسعار أسهم الشركة.

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أحد المقومات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي بمثابة الصفات أو المعايير الفنية التي تمثل حلقة الوصل التي تربط بين الهدف الرئيسي لإعداد التقارير المالية من ناحية ، ومفاهيم القياس والاعتراف (الفروض، المبادئ، والمحددات) من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية وتجعلها أكثر فائدة وذات جدوى لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل المستخدمين، ومن ثم ترشيد قراراتهم الاستثمارية (جوده، 2015، ص90). وعرفت الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على أنها المعلومات التي تكون مفيدة، حيث تكون ذات ارتباط أو علاقة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وبين القرارات التي يتخذونها، وهذا الربط يقصد به نوعية المعلومات التي تسمح بصورة معقولة لمستخدميها، أو الصفات التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تتمكن من تحقيق أهداف مستخدمي هذه المعلومات في إتخاذ مختلف القرارات (محمود ودباش، 2016، ص87).

1- أنواع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يتمثل الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة من الخصائص للمعلومات المحاسبية هو وجود وتوافر مجموعة من المعايير أو المقاييس التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات، فإذا ما توفرت هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية أمكنها إفادة مستخدمي المعلومات، ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة، وتكمن الفائدة الرئيسية في الخصائص في إنها تمكننا من تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية. (الباز، 2012، ص135). ومن أجل أن تحقق عملية التقرير المالي الهدف الرئيسي، وهو تقديم معلومات محاسبية عن الشركات تكون مفيدة في عملية إتخاذ القرارات، فإنه يجب أن تتوافر في هذه المعلومات خصائص نوعية معينة لتحقيق هذا الهدف، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة، وتمثل بصدق ما تقصد تمثيله، ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إن كانت قابلة للمقارنة، والتحقق والفهم، ومقدمة في الوقت المناسب ويقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية (IFRS Foundation & IASB, 2015)؛ (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، الجزء أ، ص7). الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين هما:

المجموعة الأولى: هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملائمة والتمثيل الصادق و**المجموعة الثانية:** هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم؛ وفيما يلي بيان لتلك الخصائص.

أ- **الخصائص النوعية الأساسية** *Fundamental qualitative characteristics* وتشمل الخاصيتان التاليتان في:

1- **الملائمة** *Relevance*: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة، يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تعديل عملية التقييم السابقة، وحتى تتسم المعلومات المحاسبية بالملائمة، يجب أن تكون لها أو أن تتوافر بها خاصيتين نوعيتين فرعيتين، وهما

القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، فخاصية القيمة التنبؤية Predictive value تشير إلى قدرة المعلومات المحاسبية على تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج الأحداث، ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية، والأداء المتوقع للشركة في الفترات القادمة وبقدرة الشركة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة، في حين تشير خاصية القيمة التأكيدية Confirmatory Value إلى قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على متخذي القرارات، سواء كان هذا التأثير من خلال التأكيد أو التصحيح لتنبؤات نتائج الأحداث -الأرباح السابقة مثلا- المرتبطة بالنشاط السابق، فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها أو تغييرها). وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات، وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر، والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى، فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة، وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون، اعتماداً على التقارير المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية، معيار أو نسبة محددة للأهمية النسبية، حيث يعود ذلك لحجم المنشأة، وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

2- التمثيل الصادق *Faithful Representation*: لكي تتصف المعلومات المحاسبية بالمصادقية، يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة، والظواهر الواجب أن تعبر عنها بصورة معقولة، أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها. وحتى تتسم المعلومات المحاسبية بالتمثيل الصادق، يجب أن تتوافر بها ثلاث خصائص نوعية وهي

الاكتمال والحياد ، والخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة، ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن، فخاصية الاكتمال Completion تشير إلى الشمولية والالتزان، أي تغطية المعلومات المحاسبية لكافة الجوانب، وعدم وجود نقص في المعلومات المقدمة إلى متخذي القرارات، والتي يمكن أن تجعلها خاطئة أو مضللة، مما يخفض ذلك من درجة ملاءمتها لإتخاذ القرارات، وتصبح غير معبرة بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى بالشركة، مع مراعاة عدم زيادة حجم تلك المعلومات إلى الحد الذي تصبح عنده غير اقتصادية، وغير مفيدة، مما يعوق الوصول للقرار المناسب، وبحيث تكون التكلفة التي يتحملها متخذ القرار في سبيل الحصول عليها أقل من العائد المتوقع من استخدام هذه المعلومات، أما خاصية الحياد Neutrality تشير إلى أن المعلومات المحاسبية حتى تكون معبرة بصدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى بالشركة، يجب أن تكون موضوعية أي غير متحيزة حيال المصالح المتعارضة لمستخدميها، بحيث لا يتم إعداد وعرض التقارير المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي هذه التقارير على حساب الأطراف أو الجهات الأخرى، أو للتأثير على اتخاذ القرارات لتحقيق نتيجة محددة سلفاً، وإنما للاستخدام العام ودون تحيز شخصي، في حين تشير خاصية الخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة والحذف Free From Errors and Omission إلى أن المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية وحتى تكون معبرة بصدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى بالشركة، يجب أن تخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة والحذف، وأن المراحل المستخدمة لإنتاج تلك المعلومات المفصح عنها، قد تم اختيارها وتطبيقها بدون أي أخطاء أو حذف.

3- الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية *Enhancing qualitative characteristics of Accounting Information*

(مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2016، الجزء أ، ص 29) وتتمثل الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية في أربعة خصائص نوعية، وهي القابلية للفهم، القابلية

للمقارنة، القابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، ويتم تناول هذه الخصائص على النحو الآتي:

1- **القابلية للفهم** *Understandability*: تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية، ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، وتعد أحد الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين وتحقيقاً لهذا الغرض، فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من الدراية والوعي والمعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، مع توافر الرغبة لديهم في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، ويقدر معقول من العناية والاهتمام، وبصورة تمكنهم من فهم هذه المعلومات دون لبس أو غموض، وتساعدهم في تقييم مستوى منفعتها، كما يجب تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة التي يجب أن تضمينها للتقارير المالية إذا كانت ملائمة لحاجات متخذي القرارات، كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

2- **القابلية للمقارنة** *Comparability*: تشير خاصية القابلية للمقارنة إلى إمكانية مقارنة مستخدمي التقارير المالية للمعلومات المحاسبية الواردة بها لفترة مالية معينة مع فترة، أو فترات مالية أخرى سابقة لنفس الشركة، أو لشركات أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية وتتبع أداء الشركة، وتحديد الاتجاهات والتغيرات في مراكزها المالية من فترة لأخرى، وبذلك تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام وتطبيق نفس السياسات والمعايير والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، مع ضرورة إعلام مستخدمي تلك المعلومات عن أية تغييرات قد تحدث

في هذه السياسات، أو المعايير أو المبادئ وآثار هذه التغيرات على المركز المالي للشركة.

3- **القابلية للتحقق** *Verifiability*: تركز خاصية القابلية للتحقق على ضرورة أن تتصف المعلومات المحاسبية بالموضوعية، وذلك من خلال إمكانية التحقق من موضوعية معايير الاختيار بين المقاييس المحاسبية، بحيث يمكن الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من مستخدم، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس تلك المعلومات، وبذلك تمثل هذه الخاصية أداة فعالة وناجحة في الحد من التحيز في القياس المحاسبي.

4- **التوقيت المناسب** *Timeliness*: يقصد بخاصية التوقيت المناسب تقديم نفس المعلومات المحاسبية إلى كافة متخذي القرارات في التوقيت الملائم، ودون حدوث أي تأخير غير ضروري، وذلك قبل أن تفقد هذه المعلومات بمرور الزمن قيمتها، ومنفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال، فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية، ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

ومن خلال العرض السابق للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، يتطلب الإطار المفاهيمي أنه لا بد من توافر خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية، ومن دونهما أو في غياب إحدهما تفقد المعلومات المحاسبية قيمتها، وذلك على اعتبار أن هناك علاقة متداخلة بين تلك الخاصيتين وتوافرها معاً، أي عدم إمكانية تجاهل خاصية على حساب أخرى، وبدرجة عالية من التأكد بصفتهما الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية، إذ أنه لا يتصور جدوى المعلومات المحاسبية لمستخدميها إلا في ضوء اتصافها بهذه الخصائص، ولا يعني إعداد المعلومات المحاسبية بناءً على الأسس والقواعد التي تتضمنها المعايير

المحاسبية، إذا لم تتصف بمستوى جودة عالي للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

2- مشاكل ومحددات تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

هناك محددان رئيسيان لإستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هما: (صالح، 2009، ص76).

1. الأهمية النسبية: أصبحت الأهمية طبقاً للإطار الفكري المشترك قيد على المعلومات، ومفهوم الأهمية النسبية يجب أن يخضع لرؤية مستخدمي المعلومات المحاسبية، فطالما أن المعلومات ذات أهمية نسبية بالنسبة لهم، وضمن احتياجاتهم الأساسية فلا بد من تليبيتها.

2. التكلفة/ العائد Cost/ Benbit جاءت كقيد على خصائص جودة المعلومات المحاسبية، حيث أشارت أنه يجب النظر فيما إذا كان يمكن خفض درجة أحد الخصائص لخفض التكلفة، ولكن في ضوء ما يتلقاه معد المعايير من معلومات من المستخدمين والأكاديميين عن طبيعة وكمية الفوائد، والتكاليف المتوقعة من هذا المعيار.

ويغلب على هذين المحددين الصفة الكمية، والأهمية النسبية لكل خاصية سوف تحددها ظروف الحال، كما إنها سوف تختلف من شخص إلى آخر، فعادة ما يحدد مستخدم القرار طبيعة وأهمية المعلومات بالنسبة له.

ثالثاً: مفهوم القيم الثقافية المحاسبية

يختلف الأفراد فيما بينهم في استخدامهم لأنماط التفكير التي اعتادوا أن يتعاملوا بها مع المعلومات المتاحة لحل المشكلات والمواقف التي تواجههم، وقد يصل ذلك الاختلاف إلى مستوى المجموعات داخل المجتمع الواحد، أو بين المجتمعات المختلفة، وفي هذا الإطار وجد (Hofstede) أن هناك اختلافات شاملة بين التوليفة الثقافية للدول التي درسها، بما يعزز كون أنظمة الثقافة مختلفة دولياً، وبالتالي فإن نمط التفكير مختلف دولياً، لأن إحدى مكوناته المعرفية الأساسية مختلفة دولياً، ومن جانب آخر فإن تأثير هذه القيم على الفكر العلمي، يؤدي دوراً أساسياً في تكوينه

وقولته في الجانب النظري والتطبيقي على حد سواء، وهو ما يترجمه (Gray) من خلال تحديد القيم المحاسبية لمعرفة أساسها الثقافي وفق أبعاد (Hofesed) للثقافة، في عام 1988 استكشف (Gray) المدى الذي يمكن في إطاره تفسير الاختلافات الدولية في المحاسبة نتيجة العوامل الثقافية. لأنه يعتقد أنه في مجال المحاسبة، تم تجاهل أهمية الثقافة، لذا اقترح إطاراً لاستكشاف العلاقة بين نظم الثقافة والمحاسبة. ويقول أن القيم الثقافية التي حددها (Hofstede) ترتبط بتطوير النظم المحاسبية على مستوى الثقافات الفرعية وافترض أنها تؤثر بصورة مباشرة على تطوير النظم المحاسبية. وبعد مراجعته لأدبيات المحاسبة، قد استمد أربعة قيم محاسبية تتعلق بالقيم الثقافية التي حددها Hofstede هي: (Gray, 1988, p.5-8; Kolesnik, 2013, p. 35).

1- المهنية مقابل الرقابة القانونية Professionalism vs. Statutory Control تتعلق المهنية كقيمة ثقافية محاسبية بسلطة إصدار وتطبيق المعايير أو النظم المحاسبية بدولة ما، وهذا البعد المحاسبي يحدد البيئة الثقافية المحاسبية التي يمارس المحاسب فيها دوره. وهذا يعني إما أن يمارس المحاسب دوره المهني من خلال رقابة وإشراف مهنة المحاسبة نفسها أو من خلال رقابة قانونية عن طريق تدخل الحكومة. وعرف (Gray) المهنية بأنه تفضيل ممارسة الحكم المهني والحفاظ على التنظيم الذاتي للمهنة، بدلاً من الالتزام بالمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية (Braun & Rodriguez, 2014, P. 107). وتشير قيمة المهنية إلى عملية تنظيم مهنة المحاسبة في المجتمع، من خلال إشراف مهنة المحاسبة ذاتها أي السماح لها بالقيام بالدور التنظيمي لكافة شئونها؛ وذلك من خلال إصدار مجموعة المعايير المحاسبية اللازمة للتطبيق في الواقع العملي، والعمل على متابعة تنفيذها، وفي مثل هذه المجتمعات يتمتع المحاسب بقدر من الاستقلالية والحرية والمرونة في أداء دوره المهني، من خلال تطبيق مفهوم الحكم أو التقدير المهني؛ وهنا يكون التدخل الحكومي محدوداً. أما الرقابة القانونية فتعني تنظيم مهنة المحاسبة من خلال التدخل الحكومي، وذلك من خلال إصدار القوانين والتشريعات؛ وفي مثل هذه الحالة يكون دور مهنة المحاسبة محدوداً ويقتصر دور

المحاسب على متابعة وتطبيق وتنفيذ النظام المحاسبي المعد سلفاً بمعرفة جهة حكومية بخلاف مهنة المحاسبة نفسها.

2- التوحيد (الثبات) مقابل المرونة: Uniformity vs. Flexibility تهتم المحاسبة

الدولية بدراسة الفرضيات، والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة، ومعرفة أسباب اختلافها، وبعد ذلك التنسيق بين الدول المختلفة والمنظمات المعنية فيها في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض (بالقاسم وحسين، 2015، ص6). ويعتبر التوحيد المحاسبي أحد النقاط الهامة في مجال المحاسبة، فخلافاً للتوافق المحاسبي الذي يشير إلى تخفيض الاختلافات بين قواعد المحاسبة المحلية، نجد إن التوحيد المحاسبي مصطلح، يشير إلى توحيد القواعد المحاسبية وتطبيق معايير مماثلة (بوقفة، وحميدانو، 2014، ص547). إذ يشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى؛ أو حالة وجود درجة عالية من التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي (عبدالعظيم وآخرون، 2015، ص156). وتشير مفاهيم المحاسبة المالية إلى أن هذه القيمة تؤدي إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه، والاختلاف بين أداء الشركة وأداء الشركات الأخرى، خلال فترة زمنية معينة. كما تمكنهم من مقارنة أداء الشركة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها الشركات المختلفة، أو الظروف التي تتأثر بها نفس الشركة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة. عرف (Gray) الثبات أو التوحيد بأنه تفضيل استخدام ممارسات محاسبية متماثلة بين الشركات، والاستمرار على الممارسات لفترة من الزمن، على عكس المرونة التي تستخدم وفقاً للظروف الخاصة بالشركات الفردية، ويختص هذا المفهوم بوضع القواعد المحاسبية ومدى الالتزام بها، فالتوحيد يعني مدى تطبيق السياسات المحاسبية والالتزام بها، في حين تعني المرونة تعدد السياسات المحاسبية وفقاً

للظروف التي تحكم التطبيق العملي، أي تفضيل فرض الممارسات المحاسبية الموحدة، مقابل تفضيل تعدد الممارسات المحاسبية، وفقاً للظروف التي تحكم التطبيق العملي ويتكون هذا البعد من عنصرين الثبات الزمني في الممارسات المحاسبية والتوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية، والقواعد بين الشركات (Gray, 1988.p. 8; Braun & Rodriguez, 2014, P. 107)

3- التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism vs. Optimism يمثل مصطلح التحفظ

المحاسبية تطوراً لمبدأ الحيطة والحذر الذي نال قبولاً واسعاً لدى المحاسبين، وكان موجهاً نحو التأثير على قائمة الدخل، ويقضي بأخذ جميع الخسائر والأعباء المحتملة في الحسبان وتأجيل الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات لحين تحققها، ومازال هذا المبدأ مثير للجدل حتى الآن بسبب أثره المباشر وغير المباشر على صدق وشفافية التقارير المالية، وعلى الرغم من قدم وجوده في الممارسة المحاسبية إلا أنه لا يوجد تعريف موحد أو متفق عليه للتحفظ المحاسبية، على الرغم من تأثيره الهام على مضمون المعايير المحاسبية لأغراض إعداد التقارير المالية، كما أنه يعد من أكثر المفاهيم تأثيراً في وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبية لتأثيره الجوهرية على الممارسات المحاسبية (سعدالدين، 2014، ص310). وقد كان التحفظ المحاسبية يمثل أحد عناصر مصداقية المعلومات المحاسبية طبقاً لقائمة المفاهيم (SFAC2 1980) لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، أما في ظل الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية (IASB, 2010)، فقد تمت الإشارة إلى أن التمثيل الصادق للمعلومات لا يتضمن التحفظ المحاسبية، وذلك لأنه يتعارض مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. والتي تؤثر على جودة التقارير المالية ويمثل هذا الأمر وجهة النظر المعارضة على التحفظ المحاسبية، وذلك على إعتبار أنه يمثل نوعاً من التحيز في المعلومات المحاسبية، ومن ثم يكون مؤثراً على حيادية المعلومات المحاسبية (عبدالمجيد، 2013، ص144). وتشير هذه القيمة كما عرفها (Gray) بأنه تفضيل سياسة الحيطة والحذر عند تطبيق السياسات المحاسبية، والاختيار بين

طرق القياس البديلة، بدلاً من إتباع منهج أكثر تفاؤلاً، ويعني التحفظ اتباع السياسات الأكثر حذراً عند تقييم الأصول والقياس المحاسبي للأرباح، بغرض التغلب على مشاكل عدم التأكد المرتبطة بالأحداث المستقبلية، وذلك بسبب عدم اليقين في الأحداث المستقبلية، وبينما التفاؤل يقصد به اتباع السياسات الأقل حذراً، عند ممارسة القياس المحاسبي، ولذلك تتسم هذه الحالة بالاستعداد لتحمل مخاطر أكبر؛ والمخاطرة والتحفظ هو توقع الخسائر والاعتراف بها، وعدم الإقرار بالمكاسب إلا بعد تحقيقها. (Gray, 1988.p. 8-11)

4- السرية مقابل الشفافية (الإفصاح) Secrecy vs. Transparency تشير هذه القيمة الثقافية إلى مدى الإفصاح المحاسبي الذي تفضل اتباعه الشركات. فالسرية تعني تفضيل تقييد الإفصاح بالنسبة للأطراف الخارجية مقابل الإفصاح الكامل للأطراف وثيقة الصلة بالشركة، كالإدارة ومصادر التمويل، بينما الشفافية التفسير والوضوح الكامل، حيث يفضل اتباع المدخل الأكثر انفتاحاً عن الحقائق لكل المستخدمين دون تمييز. وعرف (Gray) السرية على أنها منهج حذر في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية معتبراً أنها سمة أساسية للمحاسبة التي تتبع من تأثير الإدارة على كمية المعلومات المفصح عنها للمستخدمين الخارجيين، وكذلك فإن زيادة الحذر يسود في منظمات الأعمال التي تحرص على الكشف الحد الأدنى من المعلومات في بياناتها المالية، ومن زاوية أخرى تعني الشفافية توفير المعلومات لغرض حماية مستقبل المساهمين، ولجعل المجتمع يعترف بأن الشركة قادرة على الإيفاء بالتزاماتها (Gray,1988, P.11). وتختلف وجهات نظر الباحثين حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في التقارير المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح؛ ومن أهم هذه المفاهيم بأنه " اتباع سياسة الوضوح الكامل في إظهار جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية عند إعداد وعرض التقارير المالية للشركة (رزق، 2011، ص164). ويؤدي الإفصاح إلى الشفافية والشفافية تؤدي إلى تحسين جودة

المعلومات، وكل ذلك يعمق من ثقافة الشفافية لدى مختلف أطراف العملية الاقتصادية، حيث أن الشفافية تضي الثقة على المعلومات المفصح عنها، فكل ما هو ذو شفافية مفصح عنه، ولكن ليس كل ما هو مفصح عنه ذو شفافية، وترتبط الشفافية ارتباطاً وثيقاً بأربعة مصطلحات هي: المصادقية، والإفصاح، والوضوح والمشاركة، وتعرف الشفافية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات الشركة الواردة في التقارير المالية التي أعدت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دولياً، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة (بن الطاهر وبوطلاعة، 2012، ص10).

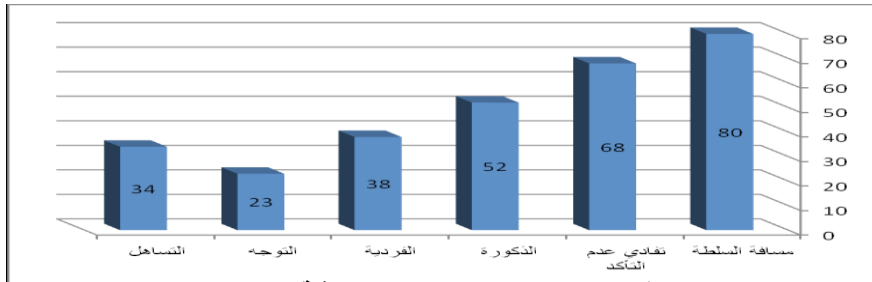
رابعاً: أثر القيم الثقافية على المحاسبة في ليبيا

قام Hofstede بتحويل القيم (مسافة السلطة، الفردية مقابل الجماعية، تجنب عدم التأكد، الذكورة مقابل الأنوثة، التوجه طويل المدى مقابل التوجه قصير المدى، التساهل مقابل ضبط النفس) إلى قياس كمي بالأرقام من 0 إلى 100، ورسمها بيانياً لجميع الدول التي أجرى عليها البحث لتسهل مقارنتها ودراسة الفروق بينها في ضوء هذه القيم. فإذا كانت النتيجة هي أقل من 50 درجة تكون الثقافة منخفضة نسبياً إما إذا كانت أكثر من 50 درجة تكون القيمة الثقافية عالية في هذا النطاق. ومن بين الدول التي أجرى عليها الاستبيان وتحليل النتائج ورصد مستوياتها وفق الأبعاد الأربعة في الدراسة الأصلية سبع دول عربية منها أربع دول خليجية وهي السعودية والكويت والإمارات والبحرين بالإضافة إلى العراق ولبنان وليبيا، ونظراً لأهمية هذه الدول حسب رأي Hofstede أفرد نتائجها بمزيد من التحليل، ومن خلال الموقع الإلكتروني لـ (Hofstede)، يمكن الحصول مباشرة على القيم الثقافية لأي من الدول المشاركة في الاستبيان ومن ضمنها ليبيا <https://geert-hofstede.com/the-hofstede-centre.html>

تعتبر ليبيا إحدى الدول التي نالت نصيباً من الاهتمام في مقاييس القيم الثقافية لمركز Hofstede ونتائجها حسب ما ورد على موقع هذا المركز البحثي هي: <https://geert-hofstede.com/libya.html> تاريخ زيارة 14.3.2017

جدول رقم (1) مقاييس القيم الثقافية لمركز Hofstede

البعد الثقافي	درجة	توصيف ليبيا حسب الدرجة على المقياس
مسافة السلطة	80	عالية أي مجتمع هرمي يتقبل التفاوت في السلطات
الفردية	38	منخفضة تعني مجتمعاً جماعياً
الذكورة	52	متوسطة تعني عدم التفضيل في اتجاه محدد
تفادي عدم التأكد	68	عالية وتعني مجتمعاً حذراً
التوجه	23	منخفضة وتعني مجتمعاً ذا ثقافة معيارية
التساهل	34	منخفضة وتعني مجتمعاً يميل إلى التشاؤم



الشكل رقم (1) تقييم ليبيا حسب القيم الثقافية لـ Hofstede

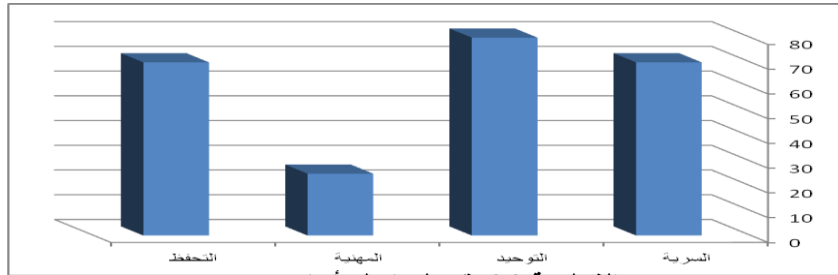
تقييم المحاسبة الليبية حسب القيم الثقافية المحاسبية

الفرضية الأولى لـ Gray تقول بأن الدولة العالية في "الفردية" والمنخفضة في "تجنب عدم التأكد" وقبول تفاوت السلطة" يحتمل أن تصنف عالياً في "المهنية". وليبيا في الحقيقة وحسب ما ورد في قاعدة بيانات (Hofstede) تصنف عكس ذلك تماماً أي منخفضة في الفردية وعالية في تجنب عدم التأكد وقبول تفاوت السلطة، وهذا ما يدفعنا للاستنتاج بأن ليبيا مرشحة للتصنيف كدولة منخفضة في المهنية.

الفرضية الثانية لـ Gray تخص الدول المصنفة بعكس تصنيف الفرضية الأولى تماماً أي ما ينطبق على ليبيا كدولة عالية في تجنب عدم التأكد وقبول التفاوت في السلطة ومنخفضة في الفردية، وبذلك يمكن استنتاج أن ليبيا تصنف كدولة عالية في التوحيد. الفرضية الثالثة تقترح بأن الدولة المصنفة عالية في "تجنب عدم التأكد" ومنخفضة في "الفردية" و"الذكورة"، يزيد احتمال تصنيفها عالية في "التحفظ" وليبيا كما بينا أعلاه عالية في تجنب عدم التأكد ومنخفضة في الفردية ولكنها جاءت محايدة بالنسبة لبعد

الذكورة والأنوثة بدرجة 52 (قد تكون أقرب للذكورة). ومع وجود الحياد بالنسبة لمحور الذكورة غير أن الاتفاق مع الفرضية في محوري عدم التأكد والفردية يدعم وصف المحاسبة في ليبيا بالتحفظ.

الفرضية الرابعة وهي شبيهة بالفرضية الثالثة وتتفق مع تصنيف ليبيا بأنها عالية في تجنب عدم التأكد وقبول تفاوت السلطة والانخفاض في الفردية ولكن مع الحياد في الذكورة. هذا الاتفاق مع الفرضية في ثلاث محاور ولكن الحياد في محور الذكورة يقودنا إلى استنتاج بأن ليبيا أقرب بأن توصف على أنها عالية في السرية.



الشكل رقم (2) تقييم ليبيا على أبعاد Gray

خامساً: الدراسة الميدانية

يحتوى هذا الجزء على مقدمة وجيزة على إجراء الدراسة الميدانية عن طريق إعداد إستمارة الإستقصاء اللازمة لتجميع البيانات، وذلك بتوضيح نوع وحجم العينة التي تم اختبارها لتوزيع استمارة الإستقصاء عليها، وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل إجابات العينة على أسئلة استمارة الإستقصاء. وسوف يتضمن هذا الجزء النقاط الآتية:

1. مجتمع وعينة الدراسة.
 2. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات إستمارة الاستقصاء.
 3. النتائج والتوصيات
- 1- مجتمع وعينة البحث:**

تمثل مجتمع البحث في المدراء الماليين والمراجعين والمحاسبين والمحللين الماليين في الشركات الليبية العاملة في مجال النفط وتم اختيار عينة الدراسة

بالطريقة العشوائية الطبقية، ويوضح الجدول التالي توصيف عينة الحث ونسبتها وفقا لمجتمع البحث لكل شركة من الشركات العاملة في مجال النفط بليبيا.

جدول (2)

توصيف عينة البحث والاستثمارات الموزعة

الشركات النفطية	إجمالي المجتمع	عينة الدراسة	المستلمة	الغير صالحة	الصالحة للتحليل
عدد	978	407	310	11	299
نسبه	%100	%41.6	%31.7	%1.1	%30.6

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات إستمارة الاستقصاء.

ليبان مدى استجابة عينة البحث لأسئلة أداة القياس تم الاعتماد على أسلوب الإحصاء الوصفي من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS, Ver 21)، وعند تصميم إستمارة الاستقصاء استخدام مقياس ليكرت الخماسي، وهو مقياس ترتيبي من خمس درجات لتحديد أهمية كل بند من بنود إستمارة الاستقصاء. وتم استخدام الأساليب الإحصائية مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسبة الترجيحية وذلك لوصف أراء عينة البحث ولتحديد أهمية العبارات الواردة في إستمارة الاستقصاء، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي، واختبار الفا كرونباخ واختبار χ^2 لحساب الفروق بين التكرارات Chi-Square Test .

أ- صدق وثبات استمارة الاستقصاء

تم حساب معامل ثبات الفا كرونباخ (Cronbch Alpha) لعبارات الاستقصاء للتأكد من ثباتها وتم استخدام الصدق الذاتي من خلال حساب الجذر التربيعي لمعامل ثبات الفا كرونباخ للتأكد من صدق عبارات الاستقصاء قيد البحث

جدول (3)

نتائج معاملات الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	فيمة معامل ثبات الفا كرونباخ	معامل الصدق
القيم التعافيه المحاسبية بالشركات الليبية	0.856	0.925
المهنية	0.854	0.924
التوحيد	0.892	0.944
التحفظ	0.904	0.951
السرية	0.768	0.876
جودة التقارير المالية للشركات الليبية	0.906	0.952
الملائمة	0.828	0.910
التمثيل الصادق	0.894	0.946
القابلية للمقارنه	0.886	0.941

يتضح من جدول (3) أن جميع قيم معاملات الثبات والصدق مقبولة لأنها أعلى من 0.7 مما يمكن من الاعتماد على استمارة الاستقصاء في قياس المتغيرات قيد الدراسة وإجراء التحليل الإحصائي عليها .

ب- عرض وتحليل النتائج واختبار الفروض

أولاً: مستوى القيم الثقافية المحاسبية بالشركات الليبية وفقاً لاستجابات عينة البحث
1- مستوى المهنة كقيمة ثقافية محاسبية بالشركات الليبية وفقاً لاستجابات عينة البحث
جدول رقم (4)

مستوى المهنة كقيمة ثقافية محاسبية وفقاً لاستجابات عينة البحث					
الترتيب	كأ	النسبة الترجيحية	الانحراف الوسطي	العبارات	
				المهنة	
5	*141.1	%49.83	0.991	2.492	1 يتم تنظيم مهنة المحاسبية في ليبيا من خلال تعظيم دور المهنة نفسها.
1	*202.8	%82.68	0.935	4.134	2 تفتقر ليبيا إلى وجود منظمات مهنية محاسبية وطنية قادرة على إحداث تغيير وتطوير المعايير والسياسات المحاسبية.
4	*53.19	%57.79	1.465	2.89	3 يتدنى مستوى المعرفة المهنية بشأن كيفية استخدام المعايير الدولية IFRS لدى المحاسبين بالشركات الليبية.
3	*179.1	%81.14	0.941	4.057	4 يقتصر دور المحاسب في الشركات الليبية على متابعة وتطبيق وتنفيذ النظام المحاسبي المعد بمعرفة جهة حكومية بخلاف مهنة المحاسبة نفسها.
2	*177.7	%81.40	1.045	4.07	5 تعطي القوانين والتشريعات في ليبيا سلطة أكبر للتدخل الحكومي في مهنة المحاسبة.

يتضح من جدول رقم (4) وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين استجابات عينة البحث لصالح الاستجابة موافق جداً في العبارات أرقام (2-4-5)، بينما توجد فروق دالة إحصائية لصالح الاستجابة غير موافق في العبارات أرقام (1-3) حيث جاء في الترتيب الأول تفتقر ليبيا إلى وجود منظمات مهنية محاسبية وطنية قادرة على إحداث تغيير وتطوير المعايير والسياسات المحاسبية بنسبة ترجيحية 82.86% ثم في الترتيب الثاني تعطي القوانين والتشريعات في ليبيا سلطة أكبر للتدخل الحكومي في مهنة المحاسبة. بنسبة ترجيحية 81.40% ثم في الترتيب الثالث يقتصر دور المحاسب في الشركات الليبية على متابعة وتطبيق وتنفيذ النظام المحاسبي المعد بمعرفة جهة حكومية بخلاف مهنة المحاسبة نفسها بنسبة ترجيحية 81.14% وجميعها دالة إحصائية لصالح الاختيار موافق جداً عند مستوى معنوية 0.05 وفقاً لاستجابات عينة البحث.

2- مستوى التوحيد كقيمة ثقافية محاسبية بالشركات الليبية وفقا لاستجابات عينة البحث
جدول رقم (5)

مستوى التوحيد كقيمة الثقافية محاسبية وفقا لاستجابات عينة البحث					
الترتيب	كأ	النسبة الترجيحية	الانحراف	الوسط الحسابي	العبارات
					التوحيد
1	177	%81.34	0.984	4.067	هناك ميل في الشركات الليبية إلى الثبات في سياستها المحاسبية من سنة لأخرى.
2	181.3	%76.12	0.964	3.806	القوانين في ليبيا مفيدة تماما فيما يخص تغيير السياسات المحاسبية.
3	69.5	%49.50	1.28	2.475	المحاسبون لوحدهم يتخذون القرارات المتعلقة بتغيير السياسات المحاسبية.
4	117.4	%42.68	1.142	2.134	توجد صيغ فإسبسية وبمادج موحدة تستخدم عند إعداد التقارير المالية لكل الشركات.
5	230.1	%72.71	0.822	3.635	إن لطبيعه الاتجاهات العامة في الإقتصاد الليبي تأثير جوهري على تغيير السياسات المحاسبية.

تضح من جدول رقم (5) وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين استجابات عينة البحث لصالح الاستجابة موافق جداً في العبارة رقم (15)، بينما توجد فروق دالة إحصائية لصالح الاستجابة موافق في العبارات (2-5) و توجد فروق دالة إحصائية لصالح غير موافق إطلاقاً في العبارتين (3-4)، حيث جاء في الترتيب الأول هناك ميل في الشركات الليبية إلى الثبات في سياستها المحاسبية من سنة لأخرى. بنسبة ترجيحية 81.34% وهي دالة إحصائية لصالح الاختيار موافق جدا عند مستوى معنوية 0.05 وفقا لاستجابات عينة البحث؛ وجاء في الترتيب الثاني القوانين في ليبيا مفيدة تماما فيما يخص تغيير السياسات المحاسبية. بنسبة ترجيحية 76.12% ثم في الترتيب الثالث أن لطبيعة الاتجاهات العامة في الإقتصاد الليبي تأثير جوهري على تغيير السياسات المحاسبية. بنسبة ترجيحية 72.71% هما دالتين إحصائيتين لصالح الاختيار موافق عند مستوى معنوية 0.05 وفقا لاستجابات عينة البحث.

3- مستوى التحفظ كقيمة ثقافية محاسبية بالشركات الليبية وفقا لاستجابات عينة البحث
جدول رقم (6)

مستوى التحفظ كقيمة الثقافية محاسبية وفقا لاستجابات عينة البحث					
الترتيب	كأ	النسبة الترجيحية	الانحراف	الوسط الحسابي	العبارات
					التحفظ
1	209.6	%75.25	0.852	3.763	تقيم الأصول في الشركات الليبية بافل من قيمتها في ظل حالات عدم التاكيد.
2	254.3	%79.46	0.835	3.973	الطريقة المتبعة في القياس المحاسبي التكلفة التاريخية فقط.
3	223.3	%76.52	0.857	3.826	يرداد مستوى التحفظ في بينه الاعمال الليبية بغرض تخفيض الأرباح.
4	143.9	%77.53	0.987	3.876	تفضيل سياسة الحبطه والحدر عند الاختيار بين السياسات المحاسبية المتباينة.
5	17.64	%55.05	1.336	2.753	يعد إظهار حفيقة المركز المالي للشركة الهدف الأساسي في القياس المحاسبي.

يتضح من جدول رقم (6) وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 بين استجابات عينة البحث لصالح الاستجابة موافق في العبارات (1-2-3-4) وتوجد فروق دالة إحصائياً لصالح غير موافق في العبارة (5). حيث جاء في الترتيب الأول الطريقة المتبعة في القياس المحاسبي التكلفة التاريخية فقط بنسبة ترجيحية 79.46% ثم في الترتيب الثاني تفضيل سياسة الحيطة والحذر عند الاختيار بين السياسات المحاسبية المتباينة بنسبة ترجيحية 77.53% ثم في الترتيب الثالث يزداد مستوى التحفظ في بيئة الأعمال الليبية بغرض تخفيض الأرباح. بنسبة ترجيحية 76.52% وهي دالة إحصائياً لصالح الاختيار موافق عند مستوى معنوية 0.05 وفقاً لاستجابات عينة البحث .

4- مستوى الإفصاح والشفافية كقيمة ثقافية محاسبية بالشركات الليبية وفقاً لاستجابات عينة البحث

جدول رقم (7)
مستوى الإفصاح والشفافية كقيمة ثقافية محاسبية وفقاً لاستجابات عينة البحث

الترتيب	كأ	النسبة الترجيحية	الانحراف	الوسط الحسابي	العبارات
1	217.8	%80.80	0.955	4.04	الإفصاح والشفافية يؤدي عدم استقرار السوق المالي الليبي إلى ضعف ثقافة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
2	25.46	%52.37	1.41	2.619	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية والتغيرات التي تطرأ عليها.
3	161.4	%77.39	0.955	3.87	يقل مستوى الشفافية في بيئة الأعمال الليبية عندما يتعلق الأمر بالأطراف الخارجية.
4	337.4	%86.82	0.985	4.341	الإفصاح المحاسبي في ليبيا مازال موجه بصورة كبيرة من قبل الحكومة.
5	120.1	%42.88	1.208	2.144	يتم الإفصاح عن الحقائق لكافة المستخدمين دون تمييز من قبل الشركات الليبية.

يتضح من جدول رقم (7) وجود فروق دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 بين استجابات عينة البحث لصالح الاستجابة موافق جداً في العبارة رقم (4)، بينما توجد فروق دالة إحصائياً لصالح الاستجابة موافق في العبارات (1-3) وتوجد فروق دالة إحصائياً لصالح غير موافق إطلاقاً في العبارتين (2-5). حيث جاء في الترتيب الأول الإفصاح المحاسبي في ليبيا مازال موجه بصورة كبيرة من قبل الحكومة. بنسبة ترجيحية 86.82% وهي دالة إحصائياً لصالح الاختيار موافق جداً عند مستوى معنوية 0.05 وفقاً لاستجابات عينة البحث؛ وجاء في الترتيب الثاني يؤدي عدم استقرار

السوق المالي الليبي إلى ضعف ثقافة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. بنسبة ترجيحية 80.80% ثم في الترتيب الثالث يقل مستوى الشفافية في بيئة الأعمال الليبية عندما يتعلق الأمر بالأطراف الخارجية بنسبة ترجيحية 77.39% هما دالتين إحصائياً لصالح الاختيار موافق عند مستوى معنوية 0.05 وفقاً لاستجابات عينة البحث.

ثانياً: مستوى جودة التقارير المالية بالشركات الليبية وفقاً لاستجابات عينة البحث

جدول رقم (8)
مستوى جودة التقارير المالية وفقاً لاستجابات عينة البحث

الترتيب		2كا	النسبة الترجيحية	الانحراف	الوسط الحسابي	العبارات	الملائمة
عام	للمحور						
1	1	357.40	%60.60	0.98	3.03	تلائم التقارير المالية للشركة احتياجات مستخدميها.	1
5	3	88.14	%57.06	1.06	2.85	تمتاز المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للشركة بقدرتها على إحداث تغيير في اتجاه القرار المراد اتخاذه.	2
2	2	119.01	%58.13	1.00	2.91	تساعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركة متخذي القرارات على تعزيز التوقعات الحالية وإحداث تغيير فيها.	3
13	4	249.34	%49.90	0.82	2.49	تساعد التقارير المالية بالشركة مستخدمي المعلومات المحاسبية في زيادة القدرة التنبؤية بالنتائج المستقبلية.	4
15	5	567.10	%46.62	0.86	2.33	تزيد المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للشركة من زيادة درجة التأكد بما يخص بدائل القرار.	5
التمثيل الصادق							
6	2	155.03	%55.52	0.99	2.78	تعبّر المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للشركة بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها الشركة.	6
11	4	212.05	%53.38	0.84	2.67	توفر التقارير المالية للشركة معلومات ذات موثوقية عالية.	7
14	5	300.88	%49.83	0.82	2.49	تتسم المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للشركة بالحيادية وعدم التحيز.	8
4	1	237.17	%57.32	0.82	2.87	توفر تقارير الشركة المالية معلومات خالية من الأخطاء.	9
8	3	253.36	%54.52	0.82	2.73	اكتمال المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركة.	10
القابلية للمقارنة							
3	1	345.00	%57.79	0.75	2.89	يمكن تقارير الشركة المالية من إجراء المقارنات مع الفترات المالية السابقة لنفس الشركة.	11
7	2	205.46	%54.98	0.95	2.75	تمتاز التقارير المالية للشركة بالقابلية للمقارنة مع	12

الشركات الأخرى.							
12	5	259.28	%52.51	0.82	2.63	13	يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق لتسهيل عملية المقارنة.
9	3	222.42	%54.38	0.92	2.72	14	تساعد التقارير المالية للشركة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تتبع أدائها المالي.
10	4	251.95	%54.05	0.77	2.70	15	يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تحديد وفهم أوجه التماثل والاختلاف بين بنود التقارير المالية.

يتضح من الجدول السابق أنه جاء ترتيب الأهمية النسبية لعبارات محور الملائمة وفقا لاستجابات عينة البحث في الترتيب الأول تلائم التقارير المالية للشركة احتياجات مستخدميها بنسبة ترجيحية 60.60% ثم في الترتيب الثاني تساعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركة متخذي القرارات على تعزيز التوقعات الحالية وإحداث تغيير فيها بنسبة ترجيحية 58.13% وهي دالة إحصائيا لصالح الاختيار محايد عند مستوى معنوية 0.05 وفقا لآراء عينة البحث؛ بينما كانت استجابات عينة البحث في باقي العبارات دالة إحصائيا لصالح الاختيار غير موافق عند مستوى معنوية 0.05؛ مما يشير لعدم توافر خاصية الملائمة كقيمة ثقافية محاسبية بجودة التقارير المالية وفقا لآراء عينة البحث حيث أشارت اتجاهات استجابات عينة البحث لعدم توافر الملائمة في هذه التقارير. بينما جاء ترتيب الأهمية النسبية لعبارات محور التمثيل الصادق وفقا لاستجابات عينة البحث ، في الترتيب الأول توفر تقارير الشركة المالية معلومات خالية من الأخطاء بنسبة ترجيحية 57.32% وهي دالة إحصائيا لصالح الاختيار محايد، بينما كانت استجابات عينة البحث في باقي العبارات دالة إحصائيا لصالح الاختيار غير موافق عند مستوى معنوية 0.05، مما يشير لعدم توافر خاصية التمثيل الصادق كقيمة محاسبية ثقافية بجودة التقارير المالية وفقا لآراء عينة البحث حيث أشارت اتجاهات استجابات عينة البحث لعدم توافر خاصية التمثيل الصادق في هذه التقارير كما جاء ترتيب الأهمية النسبية لعبارات محور القابلية للمقارنة وفقا لاستجابات عينة البحث ، في الترتيب الأول تمكن تقارير الشركة المالية من إجراء المقارنات مع الفترات المالية السابقة لنفس الشركة بنسبة ترجيحية 57.79% وهي دالة إحصائيا لصالح الاختيار محايد،

بينما كانت استجابات عينة البحث في باقي العبارات دالة إحصائياً لصالح الاختيار غير موافق عند مستوى معنوية 0.05، مما يشير لعدم توافر خاصية القابلية للمقارنة كقيمة محاسبية ثقافية بجودة التقارير المالية وفقاً لآراء عينة البحث حيث أشارت اتجاهات استجابات عينة البحث لعدم توافر خاصية التمثيل الصادق في هذه التقارير. **ثالثاً: أثر القيم الثقافية المحاسبية على جودة التقارير المالية وتم استخدام تحليل المسار للتأكد من الفرض وكانت النتائج كما يلي :**

1- أثر المهنية كقيمة ثقافية محاسبية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

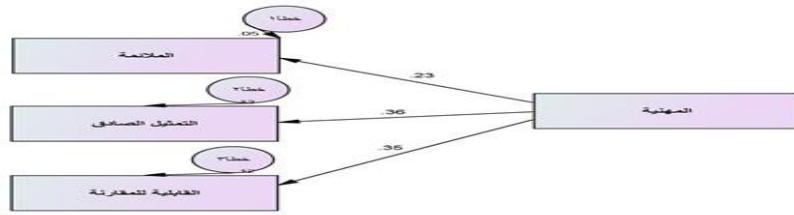
جدول (9)

نتائج تحليل التأثيرات المباشرة للمهنية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

م	المسار المباشر	قيمة معامل المسار
1	المهنية ← الملائمة	*0.23
2	المهنية ← التمثيل الصادق	*0.36
4	المهنية ← القابلية للمقارنة	*0.35

يتضح من جدول (9) وجود تأثير مباشر معنوي عند مستوى معنوية 0.05

لبعد المهنية على أبعاد جودة التقارير المالية.



شكل (5) تأثير المهنية على أبعاد جودة التقارير المالية

2- أثر التوحيد كقيمة ثقافية محاسبية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

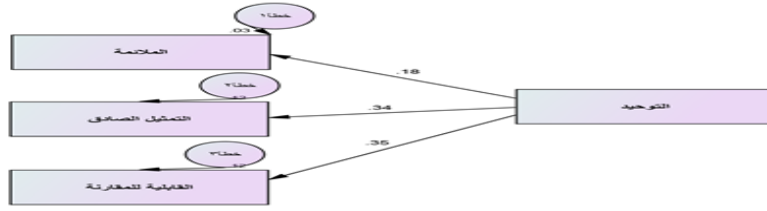
جدول (10)

نتائج تحليل التأثيرات المباشرة للتوحيد على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

م	المسار المباشر	قيمة معامل المسار
1	التوحيد ← الملائمة	*0.18
2	التوحيد ← التمثيل الصادق	*0.34
4	التوحيد ← القابلية للمقارنة	*0.35

يتضح من جدول (10) وجود تأثير مباشر معنوي عند مستوى معنوية 0.05

لبعد التوحيد على أبعاد جودة التقارير المالية.



شكل (6) تأثير التوحيد على أبعاد جودة التقارير المالية

3- أثر التحفظ كقيمة ثقافية محاسبية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

جدول (11)

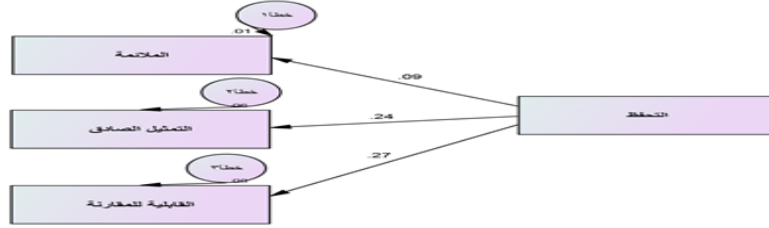
نتائج تحليل التأثيرات المباشرة للتحفظ على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

م	المسار المباشر	قيمة معامل المسار
1	التحفظ ← الملائمة	0.1
2	التحفظ ← التمثيل الصادق	*0.24
4	التحفظ ← القابلية للمقارنة	*0.27

يتضح من جدول (11) وجود تأثير مباشر معنوي عند مستوى معنوية 0.05

لبعد التحفظ على بعدى التمثيل الصادق والقابلية للمقارنة ولا يوجد تأثير معنوي

لبعد التحفظ كقيمة ثقافية محاسبية على بعد الملائمة لجودة التقارير المالية.



شكل (7) تأثير التحفظ على أبعاد جودة التقارير المالية

4- أثر الإفصاح والشفافية كقيمة ثقافية محاسبية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

جدول (12)

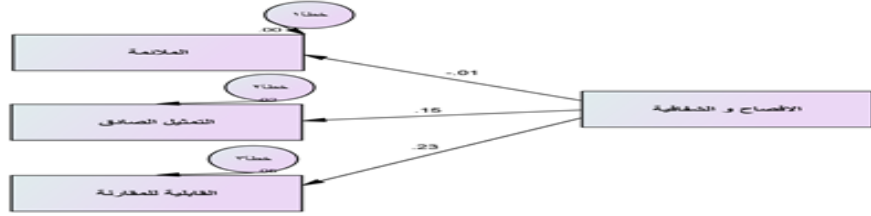
نتائج تحليل التأثيرات المباشرة للإفصاح والشفافية على جودة التقارير المالية بالشركات الليبية

م	المسار المباشر	قيمة معامل المسار
1	الإفصاح والشفافية ← الملائمة	0.01
2	الإفصاح والشفافية ← التمثيل الصادق	*0.16
4	الإفصاح والشفافية ← القابلية للمقارنة	*0.23

يتضح من جدول (12) وجود تأثير مباشر معنوي عند مستوى معنوية 0.05

لبعد الإفصاح والشفافية على بعدى التمثيل الصادق والقابلية للمقارنة ولا يوجد تأثير

معنوي لبعد الإفصاح والشفافية كقيمة ثقافية محاسبية على بعد الملائمة لجودة التقارير المالية.



شكل (8) تأثير الإفصاح والشفافية على أبعاد جودة التقارير المالية

سادساً: النتائج والتوصيات:

1- النتائج:

أثبتت نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على مجموعة من شركات النفط الليبية على النتائج التالية:

1. تعد التكلفة التاريخية أساس التقييم المحاسبي السائد في الشركات الليبية، والتي تعد أبرز عوامل تشكيل التطبيقات المحاسبية.
2. الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في ليبيا تغلب عليها صفة التوجه الحكومي، مما جعل المهنة أسيرة للتعليمات والقوانين الحكومية وانعدام صفة الإبداع في ممارساتها.
3. غياب معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج العمليات والأحداث المالية للشركات.

2- التوصيات

1. ضرورة التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة.
2. ضرورة العمل على رفع مستوى الشفافية في المجتمع الليبي والتحسين من شروط القيد في سوق المال الليبي، بما يضمن تقديم إفصاحات عادلة لجميع المستثمرين.

3. إعادة النظر في التشريعات والقوانين التي كانت تعمل في ظل الاقتصاد الموجه،
منها النظام التشريعي والاقتصادي، والعمل على عدم تدخل أجهزة الدولة في سوق
الأوراق المالية إلا بما يسمح بتنظيمه.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

1. الدوريات

أبو الخير، مذكر طه (2007) " أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على
جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة
الأصول " **مجلة التجارة والتمويل**، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص
60-1.

الباز، ماجدة مصطفى علي (2012) " جودة التقارير المالية في ضوء خصائص
المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات " **المجلة العلمية للدراسات
التجارية والبيئية**، المجلد الثالث، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة قناة السويس،
ص 148-129.

بالقاسم، أمحارب سعد سليمان وحسين، أحمد محمد سليم (2015) "مدى قدرة
الشركات النفطية الليبية العاملة في مدينة بنغازي على تبني وتطبيق معايير
الإبلاغ المالي الدولية" **مجلة رماح للبحوث والدراسات**، عدد خاص، مركز البحث
وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، ص 66-33.

حمادة، رشا (2014) " قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية:
دراسة ميدانية في بورصة عمان " **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد
العاشر، العدد الرابع، الأردن، ص ص698-674.

رزق، هبة عبدالعاطي محمد (2011) "تحديد مستوى الإفصاح عن المعلومات
القطاعية في التقارير المالية في المنظمات العامة المصرية-دراسة تحليلية"،
المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة
حلوان، ص ص187-159.

الرشيدي، ممدوح صادق (2012) "دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية" **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، كلية التجارة جامعة سوهاج ، ص ص 1-60.

سعدالدين، إيمان محمد (2014) " تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة" **مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA**، المجلد الثاني، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ص ص 299-342.

سلمان، عامر محمد ، ومحمد، صفاء احمد، ومحمد، أمال نوري (2012) "دور الثقافة في تطوير التطبيقات المحاسبية" **مجلة الإدارة والاقتصاد**، السنة الخامسة والثلاثون، العدد ثلاثة وتسعون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، ص ص 57-80.

الشجيري، محمد حويش (2011) "دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة - دراسة ميدانية-لآراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في البيئة العراقية" **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات**، العدد الثالث والعشرون، فلسطين، ص ص 285-328.

صالح، رضا إبراهيم (2009) " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد السادس والأربعون، العدد الثاني، جامعة الإسكندرية، ص ص 37-98.

_____ (2010) " العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية - دراسة تطبيقية" **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، المجلد الثاني، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص 379-434.

عبدالعظيم، سامي عبدالرحمن، وخيري، يسري محمد، وسلامة، نهلة عبدالفتاح (2015) "مدى ملاءمة التوافق المحاسبي لجمهورية مصر العربية بالتطبيق على

مشروع التوافق العالمي لإندماج الأعمال" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية،
المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص149-
184.

عبدالمجيد، حميدة محمد (2013) " قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة
عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية" مجلة المحاسبة والمراجعة
AUJAA، المجلد الأول، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ص
174-139.

محمود، جمام ودباش، أميرة (2016) " تأثير جودة المعلومات المحاسبية على إتخاذ
القرارات الاستثمارية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع
والأربعون، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ص ص81-104.
نصر، عبدالوهاب والصيرفي، أسماء احمد (2015) " أثر مستوى الأخلاقي
للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة
بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، المجلد الثالث، العدد
الأول، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ص ص1-53.

3- الرسائل العلمية

جوده، مصطفى السيد محمود (2015) " أثر تطبيق معيار إضمحلال قيمة الأصول
على جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات المستثمرين: دراسة
ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة
القاهرة.

4- المؤتمرات العلمية.

بن الطاهر، حسين وبوطلاعة، محمد (2012) "دراسة أثر حوكمة الشركات على
الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي" الملتقى
الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، خلال
الفترة من 6-7 مايو 2012، الجزائر.

بوقفة، علاء وحميداتو، صالح (2014) "أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية- استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين: بعد أربع سنوات من تطبيق (SCF)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS)، في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25، نوفمبر 2014.

5- مصادر أخرى

مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (2016) "المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي "اطار مفاهيم التقرير المالي"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Akman. H (2011) "The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play A Role?", *American International Journal of Contemporary Research*, Vol. 1 No. 1, pp.6-17.
- Alkafaji. Y (2012) "The Influence of Culture on Accounting Disclosures: The Case of the UAE", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2155123>, PP.1-23
- Askary.S , Yazdifar. H & Askarany .D (2008) "Culture and accounting practices in Turkey" *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 5, No. 1, PP.66-88.
- Beatty. A, Liao. S. & Weber. J (2010) "Financial Reporting Quality, Private Information, Monitoring and the Lease-versus-Buy Decision" *The Accounting Review American Accounting Association*, Vol. 85, No 4, PP. 1215-1238.
- Braun. G, & Rodriguez. R (2014) "Using Gray's (1988) Accounting Values to Explain Differing Levels of Implementation of IFRS" *International Journal of Accounting and Financial Reporting* , Vol. 4, No. 2.PP.104-136.
- Chakroun. R & Hussainey .K (2014) "Disclosure Quality In Tunisian Annual Reports", *Corporate Ownership & Control*, Vol 11, No 4, PP.58-80.
- Dechow. P, Ge. W & Schrand. C (2010) "Understanding Earnings Quality: A Review Of The Proxies, Their Determinants And Their

- Consequences", *Journal of Accounting and Economics*, Vol 51, pp.334-401.
- Ferrero. J (2014) "Consequences of Financial Reporting Quality on Corporate Performance Evidence at the International Level", *Estudios De Economia*, Vol 41, No1, PP.49-86.
- Francis. E & Okenwa. O (2015) "The Influence of Cultural Values on Accounting Practice in Nigeria", *Developing Country Studies*, Vol. 5, No. 3, PP.110-121.
- Francis. E & Okenwa. O (2015) "The Influence of Cultural Values on Accounting Practice in Nigeria", *Developing Country Studies*, Vol. 5, No. 3, PP.110-121.
- Garcia. J & Bastida. F (2010) "An empirical insight on Spanish listed companies perceptions of International Financial Reporting Standards", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 19, PP.110–120
- Gray, S (1988) "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *ABACUS*, Vol. 24, No. 1, PP.1-15.
- Habib A.,& Jiang H.(2015) "Corporate governance and financial reporting quality in China: A survey of recent evidence" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 24, PP. 29-45.
- Hope. O, Thomas W..& Vyas D. (2013)."Financial Reporting Quality of U.S. Private and Public Firms", *The Accounting Review*, Vol. 88, No. 5, PP. 1715-1742.
- IFRS Foundation, & IASB (2015) "The Conceptual Framework for Financial Reporting", *version, 2015, IFRS Foundation*, <http://www.ifrs.org>, PP. 1-90.
- Jara. E, Ebrero. A & Zapata. R (2011) "Effect of international financial reporting standards on financial information quality", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 9 No. 2, PP.176-196.
- Kolesnik. K (2013) "The Role Of Culture In Accounting In The Light Of Hofstede,s, Gray's And Schwartz's Cultural Dimensions Theories– A Literature Review", *Financial Internet Quarterly 'e-Finanse*, Vol. 9 Issue 3, PP. 32-41.
- Mahdavikhou M., Khotanlou M., (2011) "The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol 5, No 11, Pp. 2092- 2096.
<https://geert-hofstede.com/the-hofstede-centre.html>