



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
Impact Factor ISI 1.304

العدد السابع عشر / الجزء الأول شباط 2023

أثر التحفظ المحاسبي على مستوى الإفصاح المحاسبي

(دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)

The Impact of Accounting Conservatism on the Level of
Accounting Disclosure

(A Field Study on Companies Listed in Khartoum Stock
Exchange)

الباحثان:

د. عبد الرحمن البكري منصور_ أستاذ
المحاسبة المشارك_ جامعة النيلين

Dr.. Abdul Rahman Al-
Bakry Mansour_ Associate
Professor of Accounting_
Al-Neelain University

أ.تهاني الزين محمود حمودة

ماجستير محاسبة- جامعة أم درمان الإسلامية
Ms. Tahani Al Zain Mahmoud
Hamouda
Master of Accounting – Omdurman
Islamic University

alzainthany@gmail.com

tel: + 249912673343

الملخص.

تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حجم الاستثمارات في شركات المساهمة مما أدى إلى إنفصال الإدارة عن الملاك وأصبحت تدار بواسطة مجلس إدارة مستقل كلياً عن أصحاب المصالح أو الملاك نتيجة للتطورات الاقتصادية وزيادة رؤوس الأموال المستثمرة في هذه الشركات الأمر الذي يتطلب زيادة مستوى الإفصاح عن كل ما يتعلق بهذه الشركات من معلومات مالية وغير مالية لمساعدة متخذي القرار ومستخدمي التقارير المالية. هدفت الدراسة الي توضيح العلاقة بين سياسات التحفظ المحاسبي ومستوى الإفصاح بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. لتحقيق اهداف الدراسة اختبرت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي ". هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

و الإفصاح عن الأداء البيئي ". اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت استمارة الاستبانة لجمع البيانات من العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، بعد عرض الاطار النظري واجراء الدراسة الميدانية توصلت الداسة الي وجود ارتباط طردي قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء البيئي، كما أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي ومستوى الافصاح فقد أوصت الدراسة الجهات المهمة بمهنة المحاسبة والمراجعة وضع معايير وضوابط واليات تساهم في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة فيما يتعلق بسياسات واجراءات التحفظ المحاسبي لكي يعود بأثر إيجابي على اصحاب المصالح ومستخدمي التقارير المالية في ترشيد قراراتهم.

الكلمات المفتاحية: سياسات التحفظ المحاسبي، الإفصاح الالزامي، الإفصاح عن الاداء البيئي

Abstract.

The problem of the study was the increase in the volume of investments in joint-stock companies, which led to the separation of management from the owners and became managed by a board of directors completely independent of stakeholders or owners as a result of economic developments and the increase of capital invested in these companies, which requires an increase in the level of disclosure of everything related to these Companies from financial to help decision makers and users of financial reports. The study aimed to clarify the relationship between accounting conservatism policies and the level of disclosure in companies listed on the Khartoum Stock Exchange. To achieve the objectives of the study, the study tested that there is a statistically significant relationship between accounting conservatism policies and mandatory disclosure. "There is a statistically significant relationship between accounting conservatism policies and environmental performance disclosure." The study adopted the descriptive analytical approach and used the questionnaire form to collect data from the employees of the companies listed in the Khartoum Stock Exchange, after presenting the theoretical



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

framework and conducting the field study, the study concluded that there is a strong direct correlation between the policies of accounting conservatism and the disclosure of environmental performance, and the results of the assessment showed a strong correlation Between the policies of accounting conservatism and mandatory disclosure. Since there is a strong direct correlation between the policies of accounting conservatism and the level of disclosure, the study recommended that the parties interested in the accounting and auditing profession establish standards, controls and mechanisms that contribute to reducing the opportunistic behavior of management with regard to policies and procedures of accounting conservatism in order to have a positive impact Stakeholders and users of financial reports should rationalize their decisions.

Keywords: accounting conservatism policies, mandatory disclosure, environmental performance disclosure

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الاطار المنهجي

يعتبر التحفظ المحاسبي أحد ابرز الاعتبارات الأساسية التي قامت عليها نظرية المحاسبة منذ نشأة نظرية المحاسبة كقيد جوهري على اختيار السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية في ضوء حالة عدم التأكد المرتبطة بمخاطر الأعمال وهذا المفهوم بوجه عام يستلزم ضرورة تبني المحاسبة لوجهة نظر تشاؤمية عند تحديد صافي الأصول وقياس صافي الدخل- ولا يزال هناك - جداً واسعاً سواء بين الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية أو الجهات الرقابية أو حتى الدراسات الأكاديمية فهناك من يرى أن التحفظ المحاسبي الذي يؤخذ به لمواجهة حالات عدم التأكد عند قياس صافي الدخل وتقييم الأصول والالتزامات يؤدي إلى تشويه المعلومات المالية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

يشير الإفصاح إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بأكملها وليس محددًا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية، بعبارة أخرى تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على إتخاذ القرارات.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حجم الاستثمارات في شركات المساهمة مما أدى إلى انفصال الإدارة عن الملاك وأصبحت تدار بواسطة مجلس إدارة مستقل كلياً عن أصحاب المصالح أو الملاك نتيجة للتطورات الاقتصادية وزيادة رؤوس الأموال المستثمرة في هذه الشركات الأمر الذي يتطلب زيادة مستوى الإفصاح عن كل ما يتعلق بهذه الشركات من معلومات مالية غير مالية لمساعدة متخذي القرار ومستخدمي التقارير المالية، فما هو أثر التحفظ المحاسبي على مستوى الإفصاح بالشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟. هذه هي المشكلة التي تبحثها الدراسة ويمكن ابرازها من خلال التساؤلات التالية:

1. ما هو أثر سياسات التحفظ المحاسبي في مستوى الإفصاح الإلزامي؟.
2. ما هو أثر سياسات التحفظ المحاسبي في مستوى الإفصاح عن الأداء البيئي؟.

أهمية الدراسة:

تمثل الدراسة إضافة إلى الفكر المحاسبي الذي يتناول قضية سياسات التحفظ المحاسبي على مستوى الإفصاح المحاسبي لتحقيق أهداف الأطراف المعنية بالقوائم المالية، كما انها تساهم سد النقص في الدراسات السابقة التي لم تركز على سياسات التحفظ المحاسبي ودوره في زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، وكذلك إثراء المكتبة العلمية ببحوث تربط الجانب النظري بالعملي في بيئة العمل السودانية، والمساهمة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

في توفير معلومات تساعد على الإنذار المبكر للمستثمرين ولإدارة المنشأة محل الدراسة
عن التغيرات في توقعات السوق.

أهداف الدراسة

هدفت الدراسة الي تحقيق الآتي:

1. التعرف على مفهوم واهمية واهداف التحفظ المحاسبي ودوره في زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي.

2. توضيح العلاقة بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي "

3. دراسة العلاقة بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء البيئي "

فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة يتم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: "هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي "

الفرضية الثانية: "هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء البيئي "

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم بوصف وتحليل الدراسة الميدانية من خلال أسلوب دراسة الحالة.

حدود الدراسة:

1. الحدود البشرية: العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية- ولاية الخرطوم.

2. الحدود الزمانية: 2022م.

3. الحدود المكانية: عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية- ولاية الخرطوم.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: الدراسات السابقة

صباحي (2010م)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية ". هدفت الدراسة إبراز دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في التقليل من التحديات المعاصرة لنقص الجودة في المعلومات المحاسبية. إبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، واستخدمت أداة الاستبانة لجمع المعلومات ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية في كافة المؤسسات الجزائرية، وضرورة وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح .

عبد الرحيم، (2011)

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة هل يعتبر نطاق الإفصاح المالي الحالي في السوق المالية السعودية مناسباً ومفيداً لخدمة متطلبات المستثمرين في هذا السوق، وهل يعتمد المستثمرون في السوق السعودية للأوراق المالية على البيانات المنشورة بالتقارير بصورة أساسية في إتخاذ القرارات، وهل يواجه المستثمرون في السوق المالية السعودية معوقات تحد من قدرتهم على الاستفادة من المعلومات المفصحة عنها في عملية إتخاذ القرار الإستثماري الخاص بهم. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على البيانات والمعلومات والمعايير المتوفرة في الأسواق المالية والتعرف على العوامل التي تؤثر في



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

كفاءة سوق الأوراق المالية وتحديد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشركات المدرجة في السوق السعودية للأوراق المالية ومقارنتها مع تقارير الشركات في البلدان المتقدمة. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى هم النتائج التالية: الإفصاح المحاسبي المناسب يلبي حاجات المستثمرين للمعلومات حول وضع الشركات في السوق بدرجة كبيرة. بدون المعلومات المفصحة عنها لا يمكن اختيار القرار الصحيح والذي يكفل تحقيق الربح المناسب. الإفصاح المحاسبي هو أساس النجاح في الإستثمار، أوصت الدراسة بضرورة زيادة الوعي لمعدي التقارير المالية فيما يتعلق بالقيمة العادلة.

شاهين ، (2011م)

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة تفسير أسباب التعارض في الدراسات السابقة، وأن المحاولة في تفهم طبيعة العلاقة بين الخصائص المميزة لحوكمة وتطبيق سياسات التحفظ المحاسبي، ووصولاً إلى رؤية تحليلية لتفسير التعارض في الأبحاث والدراسات السابقة، لتسهيل إمكانية التوصل إلى طبيعة المؤثرات فيما بين حوكمة الشركات والأداء الخاص بالشركة، هدفت الدراسة اختبار العلاقة بين مجموعة من الصفات والخصائص المميزة لتطبيق حوكمة الشركات في المنشأة، وبين درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة، إتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: هنالك بعض الأدلة الضعيفة التي تساند أن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات مرتبط وبصورة مباشرة مع تطبيق الأساليب المتحفظة، وصفة عامة فإن حوكمة الشركات تلعب دوراً محدوداً في زيادة الطلب على تطبيق الأساليب المحاسبية المتحفظة على القوائم المالية. إختتمت الدراسة بعدة توصيات، أهمها ما يلي: إستمرار الأبحاث المستقبلية في هذا المجال عن طريق التعرف على تأثير هذه الخصائص المرتبطة بالحوكمة على تطبيق الأساليب المحاسبية المتحفظة على القوائم المالية.



تمثلت مشكلة الدراسة في ازدياد الاهتمام بالتحفظ المحاسبي بشكل واسع لاسيما بعد انهيار العديد من الشركات العملاقة والتي كان أحد أسبابها الممارسات الانتهازية للإدارة والتعمد في ممارسة إدارة الأرباح وتضخيم في فشل تلك الشركات الأرباح وعدم تطبيق التحفظ المحاسبي ، اذ كان ذلك كله سببا في فشل تلك الشركات، هدفت الدراسة الى قياس حجم ممارسات التحفظ المحاسبي في المصارف العراقية الخاصة، والوقوف على أداء المصارف من خلال تقييم ادائها باستعمال مقياس Tobin's Q ، حيث كان مجتمع الدراسة هو المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ ثلاثة وعشرون مصرفا خلال سلسلة زمنية تمتد من عام 2010 الى عام 2014، وكانت عينة الدراسة أربعة عشر مصرفا أي ما يقارب 60% من مجتمع البحث، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: وجود تباين بين المصارف عينة البحث في ممارسات التحفظ المحاسبي استنادا لمقياس القيمة الدفترية الى القيمة السوقية، إذ اشارت النتائج الى ممارسة بعض المصارف للتحفظ المحاسبي في الوقت الذي لم يكن للبعض الاخر ممارسات لسياسات متحفظة بدرجة كافية، أوصلت الدراسة بأن على المصارف التي تتبع ممارسات متحفظة عدم التخلي عن تطبيق تلك الممارسات مع السعي لتحقيق موازنة بين ارتفاع القيمة السوقية والقيمة الدفترية، اذ ان ارتفاع القيمة السوقية يعني تقييم أداء المصرف بشكل إيجابي ويعكس كفاءة أداء، اما ارتفاع القيمة الدفترية فيعني زيادة ممارسات التحفظ المحاسبي مما يتطلب التطبيق بما يوفر معلومات اكثر ملاءمة لاتخاذ القرار ويزيد من قيمة المصرف.

سفيان، 2020 ،

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم شفافية المعلومات عن أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق كما أن المعلومات غير متاحة لجميع المتعاملين بالمساواة وبالتالي فإن هنالك عملية احتكار للمعلومات لفئة دون الأخرى مما يؤثر في سيولة الأوراق المالية المتداولة في السوق. هدفت الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم)



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1) عرض القوائم المالية في كفاءة سوق الأوراق المالية. توضيح العلاقة بين تطبيق معيار الم حاسبة الدولي IAS 30 : الإفصاح في القوائم المالية وكفاءة سوق الأوراق المالية. بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 32IAS (الأدوات المالية : العرض والإفصاح) في كفاءة سوق الأوراق المالية. دراسة أثر تطبيق معيار العرض والإفصاح للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية في كفاءة سوق الأوراق المالية، ، استخدمت الدراسة إستمارة الإستبانة لجمع البيانات من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية بالخرطوم، حيث تم توزيع(76) استبانة .اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ساهم معيار المحاسبة الدولي عرض القوائم المالية في تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام. ساعد معيار المحاسبة الدولي عرض القوائم المالية وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية. أثبتت الدراسة أن توفر التقنيات الحديثة الخاصة بحركة التداول وعرض أوامر وتنفيذ الصفقات من مقومات الأسواق المالية الكفؤة. أوصت الدراسة بتفعيل الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية في كافة المؤسسات السودانية. تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام. توفير الشفافية في المعلومات عن أسعار الأوراق المالية المتداولة. توفر التقنيات الحديثة الخاصة بحركة التداول وعرض أوامر وتنفيذ الصفقات.

الدباغ وحמיד، (2021م)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى اختلاف مستوى الأهمية النسبية للقيمة العادلة وفق الدخل الشامل باختلاف المصارف العراقية عينة الدراسة وهل يختلف مستوى التحفظ باختلاف المصارف عينة الدراسة وما طبيعة العلاقة بين القيمة العادلة وفق معيار افرس13 والتحفظ المحاسبي للمصارف. هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير محاسبة القيمة العادلة وفق معيار (IFRS13) على التحفظ المحاسبي في القطاع المصرفي العراقي لعينة من (16) مصرفاً للسنوات 2015-2017. توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: وجدت الدراسة اختلاف مستوى الأهمية للقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

باختلاف المصارف العراقية عينة الدراسة. كما وجدت أن مستوى التحفظ المحاسبي يختلف باختلاف المصارف. فضلا عن ذلك اتضح بانه ليس هناك علاقة بين القيمة العادلة وفقاً معيار (IFRS13) مع التحفظ المحاسبي. أوصت الدراسة بضرورة ان تمارس المصارف العراقية مستوى مقبول من التحفظ المحاسبي بشرط عدم المبالغة في التحفظ المحاسبي، حيث ان التحفظ المحاسبي يعطي المستثمر طمأنينة ويحد من ممارسات الإدارة حول الارباح.

المحور الثاني: الإطار النظري للتحفظ المحاسبي والافصاح المحاسبي

أولاً: مفهوم واهمية ومزايا التحفظ المحاسبي

1. مفهوم التحفظ المحاسبي

عرف التحفظ المحاسبي بأنه الاعتراف بالخسائر المتوقعة دون الأرباح المتوقعة، والاعتراف بالقيم الدنيا للأصول، حيث ينطوي التحفظ المحاسبي على استخدام المعايير الأشد صرامة عن الاعتراف بالأرباح (حمدان، علام، 2011م، ص 415). كما عرف بأنه ميل المحاسبين للاعتراف في القوائم المالية بالأنباء السيئة بصورة أسرع إذا ما قورنت بالأنباء الحسنة ويبرر المحاسبون هذا الاتجاه نحو التحفظ بحسبان أن نتائج الخسارة أشد خطراً من نتائج المكاسب على المنشأة (السهي، محمد، 2009م، ص 8).

يشير مفهوم التحفظ المحاسبي أنه عندما يكون المحاسب في حالة تشكك فعليه أن يختار البديل الذي يكون احتمال زيادته للأصول والدخل اقل ما يمكن (لطفي، أمين، 2007م، ص 47-48).

يرى الباحثان أن التحفظ المحاسبي مبداء يقوم علي فكرة ضرورة اخذ جميع التكاليف او الاعباء المتوقعة في الحسبان عند تحديد الربح والمركز المالي مع عدم اخذ الارباح المحققة الا اذا تحققت فعلاً، كما انه يعمل علي ان تسجيل الخسائر والاعتراف بها في القوائم المالية حتي لو كان السند المؤيد لها متوسطا او ضعيفا في الوقت الذي لايعترف فيه بالارباح قبل تحققها ووجود السند المؤيد لها، ايضاً يعتبر من المفاهيم



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الهامة عند اعداد التقارير المالية التي تنطوي علي اعتراف مبكر للخسائر واعتراف مؤجل للارباح.

2. أهمية التحفظ المحاسبي:

تتبع أهمية التحفظ المحاسبي في الآتي(الشرقاوي، منى، 2013م، ص ص 1102-1103):

يعزز التحفظ المحاسبي من جودة ومصداقية التقارير المالية لدى المساهمين والمستثمرين، ويساهم في زيادة الطلب على انتاج قوائم مالية اكثر تحفظاً نتيجة للتأكد من ممارسات ادارة الربح في معظم بيانات التقرير المالي، كما يعمل التحفظ المحاسبي على خفض عمليات التقاضي التي يتعرض لها مراقب الحسابات من جانب حملة الأسهم ويمكن التحفظ المحاسبي من الإفصاح عن الأخبار السيئة في التوقيت المناسب مما ينبه المساهمين والمستثمرين، كما ان التحفظ الشرطي يؤدي إلى تعزيز قيمة المعلومات المحاسبية لأغراض المقاولات، حيث أن التحفظ الشرطي يزيد في الدول ذات النظم القضائية عالية الجودة .

(Manuel Cano-Rodriguez, 2010)

كذلك تتبع أهمية التحفظ المحاسبي في تحديد بيان مستوى السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في التحفظ المحاسبي (عبد الملك، أحمد ، 2013 م ، ص 7) . وتقدير المرونة في اختيار السياسات المحاسبية المساعدة على تحديد تلك المرونة بما يحقق النفع لجميع الأطراف(السهيلي، محمد ، 2009 م ، ص ص 7-).

يرى الباحثان ان اهمية التحفظ المحاسبي تكمن في مساعدة مجلس الإدارة في المراقبة الأفضل للإدارة العليا وتخفيض احتمالية تحمل المديرين والمراجعين تكاليف التقاضي نتيجة المبالغة في قيم الأصول والإيرادات. والتأكد من أن السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة الإقتصادية تتماشى مع الخطط الموضوعة. كما انه يساعد على تحديد ما إذا كان هناك شكوك في جودة السياسات والتقديرات المحاسبية بالوحدة الإقتصادية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3. مزايا التحفظ المحاسبي:

أن إعتاد استراتيجية التحفظ المحاسبي من قبل إدارة الوحدات الاقتصادية يساعدها في تحقيق المزايا الآتية (علي، صالح ، وعبد الرحمن، عبد الله 2014م، ص 590):
تخفيض مشكلة التخلخل الأخلاقي الناتجة عن المعلومات غير المتماثلة وتوفير المعلومات المحاسبية - خاصة الخسائر- في التوقيت المناسب لاستخدامها في التعاقد بين الأطراف المختلفة.

تمثل استراتيجية التحفظ المحاسبي جزء من التكنولوجيا المستخدمة في حوكمة الشركات مثل "حوافز الإدارة" وعقود الشركات مع الأطراف الخارجية مثل عقود الدين. و المراقبة الأفضل على الإدارة العليا. وتخفيض احتمالية تحمل المديرين والمراجعين تكاليف التقاضي نتيجة المبالغة في قيم الأصول والإيرادات. وأداء دوراً محدداً في تخفيض تكاليف الوكالة وتخفيض تكاليف الدين للشركة (عبد الوهاب، وائل ، 2014م، ص ص 102- 103).

كما تساهم سياسات التحفظ في تحقيق عملية التعاقد الكفاء، وتقييد السلوك الانتهازي للإدارة. ويعد أداة مناسبة لمواجهة التفاؤل المفرط لدى المحاسبين والمديرين في تقييم موجودات المنشأة والتزاماتها، وهو أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي تواجه المحاسبين (عمر، اقبال، والنجاح، مأمون، 2014م ص 902).

يبدو للباحثان أن الاهتمام المتزايد لإدارات الوحدات الاقتصادية لاستراتيجية التحفظ المحاسبي تكمن من خلال تحقيق المزايا السابقة والتي قد تسهم في تحقيق أهداف ودوافع معتمدي هذه الاستراتيجية بالوحدة الاقتصادية.

ثانياً: مفهوم وأهمية وأهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

لمفهوم الإفصاح المحاسبي دوراً مهماً جداً في نظرية المحاسبة أو في الممارسات المحاسبية وزادت أهمية الإفصاح، نظراً لاهتمام العديد من الجمعيات المهنية والمتقدمين للقوائم المالية بهذا الأمر (مطر، محمد وآخرون، 1996، ص 37).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تختلف وجهات النظر لمفهوم الإفصاح المحاسبي باختلاف مصالح الأطراف ذات الصلة بالمعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية، لذلك يصعب لتحديد مفهوم عام وموحد الإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح اللازم لكل الفئات المستخدمة للقوائم المالية.

عرف الإفصاح بأنه عملية تتصل المنشأة من خلالها بالعالم الخارجي ومفهوم الإفصاح المحاسبي مع جانب كبير من الأهمية من الناحية النظرية والتنظيمية على حد سواء، ومن النادر وجود كلمة الإفصاح الكامل والعاقل والملائم، ويرى مورس مونيز أن مفهوم الإفصاح المحاسبي يمكن مناقشة في ضوء الإجابة على الأسئلة التالية: ما الذي يجب الإفصاح عنه؟ لمن يتم الإفصاح؟ كيف يتم الإفصاح؟ (بهجت، محمد ، وقاسم، عبد الله، 1990، ص 63).

بشكل أوضح أن الإفصاح التام يتطلب عدم حذف أو كتمان لأي معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي أو المتوسط (حنان، رضوان، 2001م، ص 443). كما عرف الإفصاح بأنه مصطلح يقصد به ان المعلومات المقدمة يجب أن تتضمن أو تحتوى كل ما يحتاجه مستفدو المعلومات المحاسبية حتى يصلوا إلى استنتاجات بحيث لا يتم تجاهل أي معلومات جوهرية (حمدان، مأمون ، والقاضي، حسين ، 1990م ، ص 199).

يرى البعض أن الإفصاح يشير إلى العملية أو المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات لجعل قرارات السياسة معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب وجعلها واضحة (لطفي، أمين ، 2005م، ص 4).

عرف الإفصاح أيضا بأنه إعلام مستخدمي التقارير المالية بشكل يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة سواء كانت هذه القرارات استثمارية أم تمويلية أو كانت تتعلق بتحديد العبء الضريبي الخاص بالشركات المساهمة (ياسين، محمد، 2010م ، ص 40).



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

يرى الباحثان أن الإفصاح المحاسبي هو إظهار معلومات القوائم المالية بصورة واضحة ودقيقة لكافة المستخدمين، كما أنه على وجه العموم هو العلانية الكاملة، أما في المحاسبة فيقصد به أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات وتساعدهم على اتخاذ القرارات، وبالتالي الإفصاح الكامل يجب أن تتوفر فيه المنفعة أي أن المعلومة مفيدة، وذات مصداقية ويمكن اعتماد عليها بحيث تكون محققة ومحايدة تعتمد على أسس موضوعية وأن تكون قابلة للمراجعة والتحقق مع ضمان الوصول إلى نفس النتائج، كذلك إمكانية مقارنة تلك المعلومات لنفس المنشأة لفترات مختلفة أو مع منشأة أخرى وذات أهمية نسبية وإيصالها في الوقت المناسب.

2. أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح من أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة وبالتالي حتى تكون القوائم والتقارير المالية موضوعية ومفيدة تحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم لا بد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة بين جميع الطوائف التي لها مصالح بالمنشأة وزيادة الثقة بالقوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد وهو مساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته (عبد الله، أحمد ديب، 2005م، ص 55)

تقديم معلومات عن الأداء المالي للمنشأة رغم أن قرارات الاستثمار والتمويل نعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للمنشأة، إلا أن هذه التوقعات تبني في الغالب على تقييم الأداء السابق (مطر، محمد وآخرون، 1996م، ص 370).

تقديم المعلومات المالية التي تساعد على إخلاء مسؤولية إدارة المنشأة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة. تقديم المعلومات المالية التي تصلح كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية وخاصة قرارات الاستثمار والائتمان. تقديم المعلومات التي تساعد



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المستثمرين في تقديم المتغيرات اللازمة لتطبيق النماذج الاستثمارية (قياس درجة المخاطر بناءً على علاقته بالعائد على الاستثمار). (لطفي، أمين ، ص 491 - 492).

يرى الباحثان من أن أهمية الإفصاح المحاسبي تعكس الاتجاه الحديث للإفصاح المطلوب من قبل مستخدمي المعلومات من أصحاب المصالح الداخلية والخارجية للمنشأة ضمن ضوابط وحدود تبني الأحداث المهمة وتخدم احتياجات هؤلاء المستخدمين بحيث تكون ذات جودة وقيمة عالية لا تشكل مجرد زيادة في كم المعلومات المفصّح عنها.

3. أهداف الإفصاح المحاسبي:

هنالك العديد من الأهداف التي يحققها الإفصاح المحاسبي منها ما يلي (فرح، الوليد، 2009م، ص ص 92-93):

- أ. وصف البنود غير المعترف بها والتزويد بمقياس مفيد لهذه البنود لمساعدة المستثمرين والدائنين في تقييم المخاطر واحتمالية حصول كل البنود المعترف بها.
- ب. وصف البنود المعترف بها والتزويد بالمقاييس المتعلقة بهذه البنود غير تلك المقاييس الواردة في القوائم المالية.
- ج. التزويد بالمعلومات الهامة والتي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء المقارنات المالية بين الفترات المالية المتعاقبة.
- د. التزويد بالمعلومات حول النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية.
- هـ. مساعدة المستثمرين في تقييم العائد من استثماراتهم.
- و. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين لمساعدتهم على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة (النقيب، كمال، 2004م، ص 204).
- ز. ازالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
يرى الباحثان أن أهداف الإفصاح المحاسبي هي التي تقدم معلومة للمستخدم
لمساعدته على الاستثمار في المنشأة ذات العائد المضمون.

4. أنواع الإفصاح المحاسبي

أ. الإفصاح عن الأداء البيئي:

قد طرح الفكر المحاسبي ثلاث محددات للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي هي (عبد الكريم، عارف عبد الله، 2003م، ص ص 283-284):

- تكاليف المعلومات: إن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي يؤدي إلى تخفيض مقدار عدم التماثل في المعلومات بين المستثمرين ومتخذي القرارات في سوق رأس المال .

- الأحوال المالية للشركة: وطبقاً لهذا العنصر فإن سلوك الإدارة باتخاذ قرار الإفصاح أو عدمه عن الأداء البيئي والاجتماعي ستتوقف بشكل كبير على الموقف المالي للشركة، فإذا كانت الشركة في موقف مالي سيئ فإن الإفصاح عن التزاماتها البيئية والاجتماعية سيضرها خاصة عند تعاملها مع المقرضين أو الدائنين، وعلى العكس فإن الشركة التي تميز بمركز قوي فإنه سيكون بإمكانها الإفصاح عن كافة التزاماتها البيئية والاجتماعية وسيتمكنها مركزها المالي من تجنب ومقاومة ضغوط الأطراف الأخرى.

- الأداء البيئي والاجتماعي للشركة: يتوقف أيضاً على إدراك الإدارة لجودة الأداء البيئي والاجتماعي، فالأداء البيئي يعتبر من المعلومات التي ترغب الإدارة في عدم الإعلان عنها.

يتضح للباحثان مما سبق أن الإفصاح عن معلومات الأنشطة البيئية والاجتماعية جاء بفعل عوامل داخلية تتعلق برؤية المنشأة إلى أهمية الإفصاح البيئي والاجتماعي الاختياري وما يحققه لها من أهداف ونتائج إيجابية، تعلق بتحسين صورة المنشأة بشكل عام، وتحسين وضعها التنافسي بين المنشآت المناظرة لها في السوق.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ب. الإفصاح الإلزامي:

يكون الإفصاح المحاسبي ضروري لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد وتحقيق العدالة في توزيع العائد لوسائل الإنتاج المختلفة، وأن السوق الحر تفشل في تقديم المعلومات المحاسبية الكافية للأطراف التي لا تملك السلطة للحصول على هذه المعلومات مثل المساهمين والمقرضين، ولذلك يجب أن يكون الإفصاح المحاسبي مقنن بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبع عند إعداد التقارير المحاسبية وتحديد المعلومات التي يجب أن يفصح عنها للأطراف المختلفة (الدهراوي، كمال الدين، وسرايا، محمد السيد، ص ص 65-66).

يرى الباحثان من خلال عرض أنواع الإفصاح المحاسبي أن الإفصاح المحاسبي يتعدد على حيث أنواع الأهداف، ومن الصعب توحد مفهوم أو تعريف موحد للإفصاح وبالتالي يجب أن يكون على القدر المناسب من المعلومات لكي لا تكون مضللة للمستثمر.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: اجراءات الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث على عينة من العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوئياً من مجتمع الدراسة حيث قام البحث بتوزيع (150) استبانة على العينة المستهدف من ذوي الإختصاص.

الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (150) استبانة على مجتمع البحث لعينة من العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية من محاسب، مراجع داخلي، وسيط، مدير مالي، مدير استثمار، موظف إدارة مخاطر، موظف استثمار، مراجع خارجي، اخرى، الجدول (1) يبين عدد الاستبانة الموزعة، والمستلمة للمجتمع.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
الجدول (1)

الاستبانة الموزعة، والمستلمة

النسبة المئوية	العدد	البيان
		عينة الدراسة: العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية
%100	150	الاستبانة الموزعة
%100	150	الاستبانة المستلمة و الصالحة للتحليل
%0	0	الفاقد

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يوضح الجدول (1) عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل وبلغت نسبة الأستجابة (100%) وهذا يدل على أن أغلب الاستبانة التي وزعت تم استلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الاحصائية والحصول على نتائج تعميم على مجتمع البحث المعني.

الأساليب الاحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الاحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة .

1. الوسط الحسابي :

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق، والوزن 3 لعبارة محايد، والوزن 2 لعبارة لا أوافق، والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

2. الانحدار البسيط والانحدار المتعدد:

استخدام الانحدار الخطي البسيط، والمتعدد لاختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1. معامل الارتباط (R) وهو مؤشر إحصائي يستخدم لتحديد نوع، ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2. معامل التحديد (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

3. اختبار (T) ووفقاً لهذا الاختبار يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدرة مع مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم، وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

4. يتم الإعتدالية على قيمة (B) معامل الانحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل، واختبار F للتعرف على معنوية جميع المعامل في الدالة.

اختبار درجة مصداقية البيانات:

ثبات الاختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة، واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد، ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها، وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة، والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار والجدول التالي يوضح معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة:

الجدول (2)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
عبارات المحور الأول	42	0.933	0.918
عبارات المحور الثاني	10	0.881	0.909
عبارات المحور الثالث	11	0.923	0.934
لجميع عبارات الاستبانة	63	0.911	0.921

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2022م



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

بلغ معامل المصادقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (91.1%) فيما بلغ معامل الثبات (92.1%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات ، والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة ، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الإعتمادية على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة، وتحليل نتائجها.

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية:

يتناول الباحث في هذا المبحث تحليل البيانات الشخصية وبيانات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاساليب الاحصائية والاشكال البيانية، بالاضافة الى ذلك يتم إجراء مقارنة بين أهم نتائج الدراسة الميدانية ونتائج الدراسات السابقة، وذلك على النحو التالي:

الجدول (3)

البيانات الشخصية

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
18.7%	28	المحاسبة
19.3%	29	أدارة الاعمال
22%	33	اقتصاد
12.7%	19	الدراسات المالية و المصرفية
7.3%	11	نظم المعلومات المحاسبية
20%	30	الاخري
100%	150	المجموع
النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
23.3%	35	بكالوريوس
23.3%	35	دبلوم عالي
16%	24	ماجستير
21.3%	32	دكتوراه
16%	24	اخري
100%	150	المجموع



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
%22.7	34	محاسب
%12	18	مراجع داخلي
%11.3	17	وسيط
%10.7	16	مدير مالي
%8.7	13	مدير استثمار
%8.7	13	موظف إدارة مخاطر
%7.3	11	موظف استثمار
%8	12	مراجع خارجي
%10.7	16	أخرى
%100	150	المجموع
النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
%25.3	38	اقل من 5 سنوات
%14	21	5 _ 10 سنوات
%18.7	28	10 _ 15 سنة
%22	33	15 _ 20 سنة
%20	30	20 سنة فأكثر
%100	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية ، 2022م.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثالثاً: الإحصاءات الوصفية لإجابات عينة الدراسة على عبارات المحاور:

المحور الأول: " سياسات التحفظ المحاسبي "

الجدول (4)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول:

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة دون الأرباح المتوقعة	4.06	5	1.07	عالية جدا	9
2	يتم احتساب الدخل الذي يؤدي الى أقل قيمة من بين مجموعة بدائل متاحة	4.19	5	0.91	عالية جدا	1
3	يتم القيام بالتخفيض المنتظم في قيم صافي الأصول	4.08	5	1.06	عالية جدا	6
4	يتم الإفصاح عن القيم الدفترية الأقل لحقوق الملكية	4.15	5	0.90	عالية جدا	3
5	يتم تأجيل الإعتراف بالإيرادات غير المتوقعة	4.07	5	1.15	عالية جدا	7
6	يتم تخفيض ارباح الشركة المعلن عنها	4.06	5	1.00	عالية جدا	8
7	يتم زيادة الإحتياطات المالية بنسبة أعلى من صافي الأصول	4.18	5	1.08	عالية جدا	2
8	يتم قياس قيمة الإيراد على اساس القيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة	4.13	5	1.01	عالية جدا	4
9	تسعى الشركة الى تطبيق قواعد الحيطة و الحذر	4.12	5	1.06	عالية جدا	5
10	تعتبر قاعدة الاموال الخاصة مؤشر مهم لوضعية الشركة	3.82	4	1.13	عالية	10

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول (4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الذي ينص على " سياسات التحفظ المحاسبي " فان الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.82-



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
 Arab Journal for Humanities and Social Sciences
 (4.19) والمونال (4 - 5) الانحراف المعياري يقع في المدى مابين (0.90 - 1.13)
 لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

المحور الثاني: " الإفصاح المحاسبي ":

الجدول (5)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المونال	الوسيط	العبارات	ت
البعد الاول: " الإفصاح الإلزامي "						
1	عالية جدا	1.00	5	4.06	المعلومات و البيانات ذات صفة اقتصادية نافعة لأطراف خارجية	1
2	عالية جدا	1.05	5	4.06	المذكرات التوضيحية الملحقة بالقوائم المالية تبين بشكل واضح و جلي الموقف المالي للشركة	2
9	عالية	1.08	4	3.94	تفيد المعلومات المفصح عنها مستخدمي التقارير المالية بشكل يساعدهم في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية الرشيدة	3
3	عالية جدا	0.90	5	4.05	المعلومات و البيانات المقدمة للمستخدمين غير مضللة	4
8	عالية	1.18	4	3.95	يتم إزالة الغموض و تجنب التضليل في عرض المعلومات المالية و المحاسبية	5
5	عالية جدا	1.12	5	4.02	المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تحقق العدالة بين المستثمرين	6
6	عالية جدا	1.08	5	4.02	يتم إعداد القوائم المالية بطريقة تتميز بالإتساق بحيث لا تختلف بصورة جوهرية من فترة مالية لأخرى	7
7	عالية جدا	1.15	5	4.00	يتم عرض البيانات المالية بطريقة منظمة تركز على البنود الجوهرية لمستخدمي التقارير المالية	8
4	عالية جدا	1.18	5	4.05	يشتمل الإفصاح على توضيحات على ربحية الشركة وكيفية تأثيره على قائمة المركز المالي	9
البعد الثاني: الإفصاح عن الأداء البيئي:						
الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المونال	الوسيط	العبارات	ت
6	عالية جدا	1.01	5	4.07	نشر المعلومات المالية و الوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية	1
7	عالية جدا	1.08	5	4.06	المحافظة على المركز التنافسي للشركة	2



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

12	عالية	1.10	4	3.93	يعمل على إقتراح البدائل الممكنة لحل المشكلات التي ترتبط بالبيئة والمفاضلة بينهما	3
3	عالية جدا	0.88	5	4.10	الإفصاح عن إلتزامات الشركة عن الأضرار التي تسببها للبيئة	4
11	عالية	1.20	4	3.98	تحديد و قياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي سببتها الشركة	5
10	عالية جدا	1.11	5	4.04	تحقيق قياس دقيق لأداء المشروعات	6
8	عالية جدا	1.08	5	4.06	تلتزم الشركة بالإفصاح عن تكاليف التصدي لإهدار مصادر الطاقة	7
9	عالية جدا	1.09	5	4.04	تفصح الشركة عن تكاليف تجنب مسببات التلوث	8
2	عالية جدا	1.05	5	4.15	تلتزم الشركة بالإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج	9
1	عالية جدا	1.03	5	4.16	تقوم الشركة بالإفصاح عن تكاليف الإلتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع	10
4	عالية جدا	1.10	5	4.10	تفصح الشركة عن تكاليف التطوير المستمر للمنتجات	11
5	عالية جدا	1.17	5	4.08	تحرص الشركة على الإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالإلتزام بالتشريعات البيئية	12

من الجدول (5) يلاحظ الباحثان أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على " الإفصاح الإلزامي " فان الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.94 - 4.06) والمنوال يقع في المدى (4 - 5) الانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.90 - 1.18) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان الإتجاه العام لإجابات المبحوثين هي الموافقة على البعد الأول الإفصاح الإلزامي.

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على " الإفصاح عن الأداء البيئي " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.93 - 4.16) والانحراف المعياري (0.88 - 1.20) والمنوال (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان الإتجاه العام لإجابات المبحوثين هي الموافقة على البعد الثاني الإفصاح عن الأداء البيئي.

رابعاً: إختبار الفرضيات:

سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار (t) لإختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات كل فرضية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1. إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي ".
تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور سياسات التحفظ المحاسبي في الإفصاح الإلزامي ،
ولإختبار الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج
حيث تم تحديد سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و الإفصاح
الإلزامي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (6)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الاولى.

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.150	1.883	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.793	0.915	\hat{B}_1
			0.83	معامل الارتباط (R)
			0.78	معامل التحديد (R^2)
			229.664	أختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثان من الجدول (6) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل و الإفصاح الإلزامي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.83)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.78)، هذه القيمة تدل على ان سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل تؤثر بـ (78%) في الإفصاح الإلزامي (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (229.664) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و متوسط دور سياسات التحفظ المحاسبي في الإفصاح الإلزامي مرتين، 0.793 وتعني أن سياسات التحفظ المحاسبي تؤثر على الإفصاح الإلزامي بـ 79.3%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة والتي نصت على: " هناك علاقة ذات



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح الإلزامي " قد تحققت.

2. إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء البيئي ".
تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور سياسات التحفظ المحاسبي البيئي في الإفصاح عن الأداء البيئي ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) و الإفصاح عن الأداء البيئي كمتغير تابع ممثل بـ (y2) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة:

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.381	2.628	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.782	0.832	\hat{B}_1
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.79	معامل التحديد (R^2)
			284.783	أختبار (F)
النموذج معنوي				
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء البيئي				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثان من الجدول (7) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل و الإفصاح عن الأداء البيئي كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.79)، هذه القيمة تدل على ان سياسات التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل تؤثر بـ (79%) في الإفصاح عن الأداء البيئي (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (284.783) وهي دالة عن مستوى دلالة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(0.000)، و2.381، متوسط دور سياسات التحفظ المحاسبي في الإفصاح عن

الأداء البيئي يساوي مرتين، و0.782، وتعني سياسات التحفظ المحاسبي عندما تطبق

تساهم في الإفصاح عن الأداء البيئي ب 78%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " هناك

علاقة ذات دلالة احصائية بين سياسات التحفظ المحاسبي و الإفصاح عن الأداء

البيئي " قد تحققت.

الخاتمة:

أولاً: النتائج

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي و

الإفصاح عن الأداء البيئي

2. قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي و

الإفصاح الإلزامي.

3. يساهم تطبيق قواعد الحيطة و الحذر في إزالة الغموض و تجنب التضليل في

عرض المعلومات المالية والمحاسبية.

4. يساهم التحفظ المحاسبي في اضعاف الثقة على المعلومات المفصح عنها مما يمكن

مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية الرشيدة.

ثانياً: التوصيات

1. بما ان هنالك علاقة ارتباط طردي قوي بين سياسات التحفظ المحاسبي و الافصاح

المحاسبي فعلى الجهات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة وضع معايير وضوابط

واليات تساهم في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة فيما يتعلق بسياسات واجراءات

التحفظ المحاسبي لكي يعود بأثر إيجابي على اصحاب المصالح ومستخدمي

التقارير المالية في ترشيد قراراتهم.

2. العمل على استخدام سياسات التحفظ المحاسبي في كفاءة المنشآت نظراً لما يقدمه

من ضمانا كبيرة لحماية حقوق المساهمين.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3. على مكاتب المراجعة الزام الشركات محل المراجعة بالتحفظ المحاسبي عند اعداد التقارير المالية من خلال زيادة اجراءات المراجعة مما يزيد من شفافية التقارير المالية وعدالتها.

4. اجراء المزيد من الدراسات عن دور سياسات التحفظ المحاسبي في زيادة شفافية الإفصاح في بيئة العمل السودانية.

قائمة المصادر والمراجع

1. بهجت، محمد فداء الدين، وقاسم، عبد الله، (1990م)، الأثر المتوقع بمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية، الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة العلوم الإدارية، العدد 141، ص 63.

2. حمدان، علام محمد موسى، (2011م) أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، عمان: الجامعة الأردنية، كلية التجارة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 2، ص 415.

3. حمدان، مأمون توفيق، والقاضي، حسين، (1990م)، نظرية المحاسبة، دمشق: مطبعة جامعة دمشق، ص 199.

4. حنان، رضوان حلوه، (2001م)، تطوير الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، عمان: الدار العلمية للنشر والتوزيع، ص 443.

5. الدباغ، لقمان محمد أيوب، وحميد، أحمد جاسم، (2021م)، تأثير تبني محاسبة القيمة العادلة وفق معيار (IFRS13) في مستويات التحفظ المحاسبي دراسة في عينة من المصارف العراقية، تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 54، ص ص 36-50.

6. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد، المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص ص 65-66.

7. السهلي، محمد بن سلطان، (2009م)، التحفظ المحاسبي في الشركات السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد 1، ص 8.

8. السهلي، محمد سلطان، (2009م)، التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية، الكويت: جامعة الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد 1، ص ص 7-25.

9. شاهين، محمد أحمد، (2011م)، دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات ودرجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة بالتطبيق على سوق الأوراق المالية المصرية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 2، العدد 4، ص ص 297 - 340.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

10. الشراوي، منى حسن أبو المعاطي، (2013م)، إطار مقترح لتنفيذ دور مراقبي الحسابات في مجال التحفظ المحاسبي في ضوء معايير التقارير الدولية IFRS، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد3، العدد1، ص ص 1102 - 1103.
11. صبايحي ، نوال، (2010م)، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الجزائر : جامعة الوادي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، محور المداخلة: معايير المحاسبة الدولية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية، ومي 10/ 14-13
12. عبد الكريم، عارف عبد الله، (2003م)، الإفصاح المحاسبي الاختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية، طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1، ص ص 283-284.
13. عبد الله، أحمد ديب، (2005م) مبادئ المحاسبة المالية، القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة للنشر، ص 55.
14. عبد الملك، أحمد رجب، (2013م)، أثر قواعد حوكمة الشركات على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصري، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد1، ص7.
15. عبد الوهاب، وائل محمد، (2014م)، أثر المخاطر السياسية على تشكيل درجة التحفظ المحاسبي والمردود على جودة المعلومات المحاسبية، القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد38، العدد2، ص ص 102 - 103.
16. عبدالرحيم، السمانى عطا المنان، (2011م)، دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الإستثمار بالتطبيق علي السوق المالية السعودية، أمدرمان: جامعة ام درمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة
17. علي، صالح حامد محمد ، وعبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن، (2014م)، دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات المساهمة السودانية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد4، ص 590.
18. عمر، اقبال، والنجاح، مأمون، (2014م)، أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي - دراسة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، عمان: جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، المجلد38، العدد4، ص902.
19. عوجه، حسنين كاظم، (2017م)، التحفظ المحاسبي وأثره في تقييم أداء المصارف العراقية الخاصة (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، بغداد: جامعة الكوفة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 1، ص ص 243-223



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

20. فرح، الوليد عثمان، (2009م)، دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنشورة في الحد من غسل الأموال والممارسات غير القانونية في الدول النامية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، ص ص 92-93.
21. لطفي، أمين السيد أحمد، (2007م)، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والقرير المالي، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص ص 47-48.
22. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005م)، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، ص ص 4-5.
23. مطر، محمد عطية وآخرون، (1996م)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، ص 370.
24. مطر، محمد عطية وآخرون، (1996م)، نظرية المحاسبة والاقتصادية والمعلومات، عمان: دار حسين للنشر والتوزيع، ص 37.
25. النقيب، كمال عبد العزيز، (2004م)، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ص 204.
26. النور، سفيان أبوبكر ابراهيم، (2020م)، أثر تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في كفاءة سوق الأوراق المالية-دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.
27. ياسين، محمد محمود، (2010م)، الحاكمة المؤسسية وجودة الإفصاح في البيانات المالية في البنوك التجارية الأردنية، القاهرة: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة المال والتجارة، العدد 1، يونيو، ص 40.
28. Manuel Cano-Rodriguez, (2010) Big Auditors , Private , Firms And Accounting . Conservatism Spanish Evidence , <http://SSrn . Com,>.