جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

تخصص: دراسات محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين والمؤسسات الاقتصادية– للفترة مارس/أفريل– 2018)

من إعداد الطالب: أحمد بركات

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:2018/05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/دشاش عبد القادر (أستاذ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ حفصي رشيد (أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/زرقون عمر الفاروق(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

تخصص :دراسات محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين والمؤسسات الاقتصادية– للفترة مارس/أفريل– 2018)

من إعداد الطالب: أحمد بركات

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:2018/05/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/دشـــاش عبد القادر (أستاذ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيســا

أ/ حفصي رشيد (أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/زرقون عمر الفاروق(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

الإهـــــداء

سبحان الذي وهبنا نعمة العقل

سبحان الذي يستحق الشكر على نعمته وحده لا شريك له

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

خير الخلق الله أجمعين أما بعد

إلى أغلى ما وهبتني الحياة إلى من قال فيهما الحق {وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا } صدق الله العظيم – سورة الإسراء – الآية 24

إلى والدي ووالدتي .... أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي وإلى أعز الأصدقاء والزملاء إلى أساتذتي الكرام

إلى كل من له الفضل في انجاز هذا العمل

أحمد بركات

شكر وعرفان

بعد فضل الله عز وجل يقتضي الواجب من باب الاعترافه بالجميل أن أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص لكل من ساهم من بعيد أو قريب لقول رسول الله صلي الله عليه وسلم « التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله»

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل و العرفان والتقدير لكل من مد يد العون والمساعدة، وفي مقدمتهم الدكتور حفصي رشيد الذي أنار لي الطريق وأصبغ علي بنصائحه القيمة وإرشاداته وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين تقبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتفحصها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

كما لا يفوتني أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان إلى كل الأساتذة الأفاضل الأستاذ فؤاد صديقي الدكتور خمقاني بدر الزمان وبكاري بلخير وشاربي محمد لمين والأستاذ مقدم خالد

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل الأصدقاء الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل(مبروك، وليد، عبد الجليل،عبد الحميد)،وإلى كل من ساهم بإمدادي بكلمة مشجعة أو لفتة طيبة أو ابتسامة مواسية فلهم مني أفضل وأسمى ما يعبر به المحسن إليه للمحسن والمتفضل عليه للمتفضل.

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي.

ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ومجموعة من محاسبي المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة باستخدام أداة الاستبيان بغية الوقوف على آرائهم.

فتوصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية تعتبر من أهم الوسائل التي يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات من قبل المؤسسات الاقتصادية، وأن خاصية القابلية للمقارنة تتحقق من خلال إتباع نفس المبادئ والطرق المحاسبية والثبات عليها لعدة سنوات، وأن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل المؤسسات تساعد مستخدمي القوائم المالية على إجراء المقارنة للأداء المقدم من قبلهم.

الكلمات المفتاحية: إفصاح محاسبي، قوائم مالية، قابلية مقارنة، نظام محاسبي مالي،الجزائر.

Résumé:

Cette étude vise à tester le rôle de divulgation comptable dans l'activation de la comparabilité dans les états financiers des institutions économiques algériens propriété en conformité avec le système de comptabilité financière.

Pour atteindre cet objectif, nous avons mené une étude sur le terrain d' un échantillon de la Conseil des gouverneurs des comptes et un ensemble d'institutions économiques représentant l' Etat Ouargla en utilisant l' outil de questionnaire dans le but de se tenir sur leurs points de vue.

Finalement, elle a conclu l’étude que les états financiers sont considérés comme l’un des les plus importants moyens par lesquels la divulgation de l' information par les institutions économiques, et que la comparabilité est obtenus en suivant les mêmes principes et méthodes comptables et la cohérence pendant plusieurs années , la propriété, et que les informations divulguées par les institutions d'aider les utilisateurs les états financiers sur une comparaison de leurs performances.

Mots - clés: communication de la comptabilité, les états financiers, la comparabilité, le système de comptabilité financière, Algérie.

قائمة المحتويات

البيان **الصفحة**

الإهداء..... III

الشكر..... IV

الملخص V

قائمة المحتويات..... VI

قائمة الجداول..... VII

قائمة الأشكال والرموز..... VIII

قائمة الملاحق..... XI

مقدمة..... أ

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية 02

المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع..... 15

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة..... 23

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها..... 27

خاتمة..... 37

قائمة المراجع 40

قائمة الملاحق..... 44

الفهرس..... 52

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1.1	المعلومات الموجودة في الملحق	10
2.1	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	19
1.2	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيانات الموزعة	24
2.2	سلم ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة	25
3.2	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	27
4.2	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	28
5.2	توزيع العينة حسب الوظيفة	28
6.2	معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	29
7.2	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	29
8.2	يوضح متوسط إجابات العينة على محور مدى أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	30
9.2	يوضح المتوسطات والانحرافات المعيارية لجميع الأسئلة المتعلقة بخاصية القابلية للمقارنة	31
10.2	النتائج المتعلقة بالمحور الثالث	32
11.2	نتائج تحليل التباين الأحادي	34
12.2	مصفوفة الارتباط بين المحاور	34

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشـــكل	رقم الصفحة
(1-1)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	13

قائمة الملاحق

رقم الملحق	الملحق	الصفحة
الملحق 01	استمارة الاستبيان	45
الملحق 02	قائمة الأساتذة المحكمين	47
الملحق 03	قيمة ألفا كرونباخ	47
الملحق 04	تقسيم العينة حسب الشهادة العلمية	48
الملحق 05	تقسيم العينة حسب الشهادة الخبرة	48
الملحق 06	تقسيم العينة حسب الشهادة الوظيفة	48
الملحق 07	النتائج المتعلقة بالمحور الأول	49
الملحق 08	النتائج المتعلقة بالمحور الثاني	49
الملحق 09	النتائج المتعلقة بالمحور الثالث	50
الملحق 10	نتائج التحليل التباين الأحادي	50
الملحق 11	مصفوفة الارتباط	51

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Système De Comptabilité Financière	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
SPSS	Statistical package for social science	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الجتماعية

المقدمة

تمهيد:

تعتبر المحاسبة الأداة الرئيسية التي تعمل على قياس نتائج الوحدة الاقتصادية فهي النشاط الذي يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية اللازمة وتقديمها لمختلف الأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية معها فتساعدهم في إجراءات التنبؤات والمقارنات اللازمة لاتخاذ قرارات رشيدة في الوحدات الاقتصادية.

وتعد التقارير المالية والقوائم المالية وما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية المخرجات النهائية للوظيفة المحاسبية التي تهدف إلى إعطاء معلومات نافعة عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للوحدة. فالقوائم المالية يتم إعدادها وعرضها على أساس مجموعة من المعايير المحاسبية التي تختلف من بيئة محاسبية إلى أخرى، وبالرغم من وجود بعض الاختلافات إلا أن التنظيم المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر يعمل على تطبيق نفس القواعد والمبادئ الأساسية المتبعة في سائر المؤسسات، من أجل تسجيل المعلومات والتعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية بغية إعداد قوائمها المالية وعرضها .

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة للموضوع بالشكل التالي :

إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدى أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي ؟

2- ما إجراءات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة ؟

3- هل الالتزام بقواعد الإفصاح المحاسبي من شانه أن يفعل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية؟

وللإجابة على هذه الإشكاليات تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تساهم القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثانية: تتحقق خاصية القابلية للمقارنة بثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية من فترة لأخرى.

الفرضية الثالثة: الإفصاح المحاسبي من شأنه تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسة.

- **أسباب اختيار الموضوع:**
  - التخصص في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع؛
  - الرغبة الذاتية والميول الشخصي في معالجة ودراسة موضوع الإفصاح؛
  - المساهمة في إثراء البحث في مجال الإفصاح.

- **أهداف البحث:**

تهدف هذه الدراسة اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي،بالإضافة قياس أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا الوقوف على مدى التزام المؤسسات بتحقيق خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية.

- **أهمية البحث:**

تكمن أهمية هذه الدراسة في مدى امتثال المؤسسات الجزائرية للإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مما يساهم في إعطاء على معلومات تسمح بإجراء مقارنة.

- **حدود الدراسة:**

- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر مارس إلى أواخر شهر أفريل 2018.
- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في توزيع استمارة الاستبيان على عينة محافظي الحسابات والمؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة.

- **منهج الدراسة:**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة استخدمنا المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد استخدمنا الدراسة الميدانية حيث تم توجيه استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة وقد تم التحليل بالاعتماد على بعض الطرق الإحصائية والاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS نسخة رقم 22 .

- **صعوبات البحث:**

يواجه الباحث في الحقيقة عدة صعوبات من ضمنها:

-رفض بعض محافظي الحسابات لملأ استمارات الاستبيان بسبب العمل الكثيف

- صعوبة عدم استرجاع استمارات الاستبيان من بعض مكاتب محافظي الحسابات

- **هيكل البحث:**

لمعالجة دراستنا في شقها النظري والتطبيقي تم تقسيم هذا البحث إلى :

الفصل الأول والذي يحمل الأدبيات النظرية والتطبيقية حول الإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة حيث يضم قسمين المبحث الأول الأساس النظري للنظام المحاسبي لخاصية القابلية للمقارنة والقوائم المالية والمبحث الثاني خصص للدراسات السابقة التي تم اعتمادها في دراستنا.

الفصل الثاني يتناول الدراسة الميدانية من خلال إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع للتعرف على دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

الأول للتعرف على طريقة وأدوات الدراسة ،أما الثاني لعرض نتائج الدراسة وتفسيرها ومناقشة مدى صحة الفرضيات.

وقد استهلت هذه الدراسة بمقدمة للموضوع وطرح للإشكالية، واختتمت بجملة من النتائج والتوصيات وأفاق للبحث.

الفصل الأول
الأدبيات النظرية والتطبيقية للإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة

تمهيد:

أصبح الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة يحظى باهتمام المفكرين لما له من أهمية بالغه، حيث يعد مرتكز أساسي تقوم عليه المحاسبة وهذا لتوفره علي معلومات فعالة وملبية لجميع حاجات المستفيدين، وعلى هذا الأساس فان المؤسسة اقتصادية مطالبة بتقديم معلومات وبيانات مالية تساعد في اتخاذ القرار ومعرفة الوضعية المالية مما تطلب الأمر وضع تشريعات قانونيه ومعايير متفق عليها في عمليه الإفصاح وعرض المعلومات.

وتأكيدا على أهمية الإفصاح من قبل أصحاب الفكر واختصاص والمهتمون بمهنه المحاسبة فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد القياس والإفصاح وعرضها في القوائم المالية حيث قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي لتواكب معايير الإفصاح والقياس حسب المعايير المحاسبة الدولية.

وسنتطرق في هذا الفصل من الدراسة إلى توضيح الجانب النظري النظام المحاسبي المالي والإفصاح المحاسبي من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية

لقد أصبح الحصول على المعلومات ومصدر المعلومة وتداولها من القضايا المهمة في العصر الحالي، إذ أصبحت هذه الأخيرة مرتكزا للعديد من القرارات التي تتخذ في المؤسسات الاقتصادية وهذا بعد نشرها في القوائم المالية وفقا لقواعد الإفصاح المحاسبي الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

قامت الجزائر في إطار الإصلاحات التي عرفتها بالتحول من نظام المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي والذي دعت إلى مواكبته التطورات العالمية، لكون هذا النظام يقدم آليات للعرض والإفصاح عن المعلومات المتحصل عليها وإتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها .

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

كان للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي غاية في تقريب الممارسات المحاسبية الوطنية إلى الممارسات الدولية من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع خصوصياتها في سن العديد من القوانين المتعلقة في هذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي.

❖ **مفهوم النظام المحاسبي المالي**

بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 3 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقسيمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[1].

❖ **مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي**

تطبق أحكام النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة ،ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[2] ، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة المالية كل من[3] .

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

[1] قانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية ،العدد74 ،المادة رقم3 ،ص 3 .

[2] المرجع السابق، المادة رقم 2.

[3] المرجع نفسه،المادة رقم 4.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

وحسب المادة رقم 05 من القانون 11/07 فإنه ":يمكن للكيانات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة "

ودخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2010 م وفقا للأمر وهذا وفقا للأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 م ، حيث ظهر في صورته النهائية في 25 مارس 2009 م في الجريدة الرسمية رقم19 ويستمد هذا النظام معظم أحكامه و قواعده من معايير المحاسبة الدولية .

الفرع الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي كمبدأ يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي اعتمادا على المعلومات الصحيحة والدقيقة، ولقد اختلف الباحثون في تقديم تعريف واحد وموحد حول الإفصاح المحاسبي وهذا باختلاف البيئة المحيطة بالمؤسسة .

❖ مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد ورد مفهوم الإفصاح بتعاريف عدة له ومنها :

تعريف مُحَمَّد المبروك أبو زيد بقوله: "يستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار المعلومات الضرورية عن الوحدة اقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات، وهذا يعني أن تنشر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ ودون لبس أو تضليل من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الصائبة، هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات اتصال والتي من دونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي"[1].

بينما يرى الباحث كريم عيسى أن: "الإفصاح المحاسبي 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 الملائمة 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 منشآت أخرى وذات أهمية نسبية وإيصالها في الوقت المناسب"[2] .

---

[1] مُحَمَّد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة ،2005، ص 577 .

[2] د.سيروان كريم عيسى، **دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق أوراق المالية من وجهة نظر مراقبي ا سابات في إقليم كردستان**، العدد2، مجلة جامعة التنمية البشرية، 2017، ص4.

في حين يرى آخرون أن عملية الإفصاح أنها: " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"[1].

ويعزز هذا الطرح التعريف الذي قدمه الباحث مُحَمَّد المبروك أبو زيد بأنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية الخاصة بالوحدة الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدة الاقتصادية"[2].

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو الذي يعبر عن كافة المعلومات الضرورية مترجمة في القوائم المالية بكل وضوح وفق مبادئ وطرق ومنهجية متفق عليها وتوصيلها إلى المستفيدين منها بشكل يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة دون إبهام أو تضليل ،لتمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة، وبأنه أداة اتصال ذات فائدة كبيرة للنظام المحاسبي المالي.

❖ أنواع الإفصاح المحاسبي

قدمت العديد من الهيئات والباحثين تصنيفات عديدة للإفصاح المحاسبي نذكر منها [3] :

- **الإفصاح الكامل** : في هذا النوع من الإفصاح يتطلب نشر كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا، وهذا النوع من الإفصاح قد لا يفيد مستخدم المعلومات في حال كثرة التفاصيل المهمة وغير المهمة لمستخدمي القوائم المالية التي تربكه ولا تساعده على اتخاذ القرار السليم في التوقيت المناسب.
- **الإفصاح العادل** : يركز هذا النوع على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المنشأة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة.
- **الإفصاح الكافي** : هو الأكثر استخداما من قبل المنظمات المهنية ومعظم الكتاب والباحثين، لما فيه من مزايا عرض المعلومات الملائمة وتوفيرها، والتي تتفق واحتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعده على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب.
- **الإفصاح الملائم** : وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ إنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية [1].

---

[1] زغدار أحمد سفير مُحَمَّد، **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، مداخلة مقدمة، مجلة الباحث، العدد السابع 20010/2009، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص84 .

[2] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر،الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2013، ص 3.

[3] عزيزة بن سمينة، **دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر**، مجلة تاريخ العلوم، العدد السابع، جامعة بسكرة، 2017، ، ص 327

- **الإفصاح الإعلامي(التثقيفي)** : يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية [2]. وقد ظهر هذا النوع نتيجة المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة[3].

- **الإفصاح الوقائي**: يقوم هذا النوع على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية ،بحيث تكون هذه التقارير غير مضللة لأصحاب المصلحة، والهدف من ذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات. لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية[4].

الفرع الثالث: قواعد النشر المحاسبي

هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها[5] :

أ/ إعداد القوائم المالية وترتيبها:

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقا لقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات .

ب/ الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح؛ تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية، ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل:

- ✓ الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- ✓ الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة؛
- ✓ الإفصاح عن الحقوق والالتزامات؛
- ✓ الإفصاح عن الالتزامات المحتملة .

---

[1] دادة دليلة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 65.

[2] المرجع السابق، ص 65.

[3] مجدي أحمد الجعبري، أثر التجارة الالكترونية على الإفصاح المحاسبي،مجلة الأكاديمية العربية، العدد14، النمارك،2013،ص71.

[4] دادة دليلة، مرجع سابق، ص65.

[5] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق،ص 583.

ج/ الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، ويتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الإضافية ما يلي:

أ – قائمة المخزون السلعي؛

ب – قائمة الأصول الثابتة وطرق ا ستهلاك؛

ج – قائمة المخزون السلعي؛

د – قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار .

د/ المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

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

كذلك يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها، تقرير المراجع الخارجي لحسابات الشركة وتقرير مجلس إدارة الشركة، حيث يقوم هذا الأخير بالإفصاح عن الأداء الحالي للشركة وعن الخطط المستهدفة، أما تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية .

المطلب الثاني: طبيعة القوائم المالية

تعد القوائم المالية مصدر مهم للمعلومات التي يعتمد عليها متخذو القرارات والمستفيدون، كما أنها ذو فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة وتوضح مدى نجاحها أو فشلها في مواردها المتاحة.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

لقد عرفها البعض بأنها عبارة عن مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وكما تعرف بأنها:"عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا، حيث يتم استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي لفترة زمنية معينة "[1].

وحسب ما جاء في القانون رقم 11/07 أنه: "يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وافية للوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه، تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ، و يجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان" [2].

1 دادة دليلة، مرجع سابق،ص73.

2 القانون رقم 11/07 المرجع سابق ذكره ،المادة رقم 26

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القوائم المالية هي مجموعة من الجداول تبوب مجموعة من البيانات المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية وفق معايير خاصة تشمل كيفية إعدادها عرضها، قد تظهر هذه البيانات معلومات عن لحظة معينة أو تساهم في توضيح مجموعة من العمليات المالية خلال فترة ما لتعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية الوحدة على المدى القصير والبعيد.

ويمكن القول، أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، و هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة تساعد مستخدميها في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية

طبقا للمادة 25 من قانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 م الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه،تشمل الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي على ما يلي:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- الملاحق.

1/ الميزانية:

عرفت المادة 33 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي " تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية"[1]

وتعرف كذلك بأنها:"جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية"[2].

2/ جدول حساب النتائج:

يعرف جدول حسابات النتائج بأنه" بيان ملخص للأعباء والمنتوجات (أي النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة (أي الفارق) "[3].

---

1 المرسوم التنفيذي 156/08المؤرخ في 20جمادى الأولى 1429الموافقل 26مايو 2008 المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية، العدد27، المادة رقم 33، ص 14.

2 عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، الجزائر،2009 ، ص 11.

3 المرسوم التنفيذي 156/08، المرجع سابق ذكره، المادة34، ص14.

كما بين النظام المحاسبي المالي أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات إعداد هذا الكشف حسب الطبيعة وحسب الوظيفة [1].

3/ جدول سيولة الخزينة:

عرف النظام المحاسبي المالي في مادته 35 جدول سيولة الخزينة بأنه:"جدول يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة أو ما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة".

وتعرف أيضا بأنها: "قائمة التدفقات النقدية والغرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن التحصيلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي[2]:

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة؛
- لصفقاتها الستثمارية؛
- لصفقاتها التمويلية؛
- صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة.

4/ جدول تغيير الأموال الخاصة:

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها: " تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[3].

5/ الملاحق:

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية[4]:

---

[1] نفس المرجع ص 153.

[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية –العلوم القتصادية وعلوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة المنتوري– قسنطينة–،201 2012/1،ص54.

[3] المرجع نفسه، ص59.

[4] لزعر محمد سامي، مرجع سابق الذكر، ص 62.

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛

-مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية وحسابات النتائج، وتدفقات أموال الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛

-المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يجب أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها؛

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة كتساب صورة وفية.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة وهي: اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية موضحة في الجدول التالي :.

الجدول رقم (1-1) : المعلومات الموجودة في الملاحق

اقتصادية	قانونية	جبائية	اجتماعية
-طرق التقييم -تطور بعض البنود -طرق حساب الهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -جرد المحفظة المالية للقيم القابلة للتوظيف	-مبلغ التزامات المالية -هيكل رأس المال الجتماعي للمؤسسة -القروض المضمونة	-توزيع الضرائب بين النتيجة الجارية والنتيجة الستثنائية	-عدد العمال -مبلغ الجور الإجمالية المدفوعة –المبالغ المسددة كامتيازات اجتماعية

Source : Nacer eddine Sadi,Aanalyse Financiere d'Eentreprise méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes Françaises et internationales, L'Harmattan, Paris, 2009, p66.

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية

هناك مجموعة من الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ومن بين هذه الخصائص نجد ما يلي[1] :

1/ القابلية للفهم :

إن أحد الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض يفترض أن يكون لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات القتصادية والمحاسبة مع الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. لذا يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات القتصادية بحجة يصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

1 أمين السيد احمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2008، ص 50.

2/ الملائمة :

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار ، وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية [1]

3/ الأهمية النسبية :

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية ،وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف للخاصة للحذف أو التحريف.

4/ المصداقية :

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومة بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدم الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

5/ التعبير الصادق :

لكي تتصف المعلومات بمصداقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة ،وتتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض المخاطر في كونها لا ترقى إلى التعبير الصادق الذي يفهم أنها تصوره، وهذا ليس بسبب التحيز فيها، ولكن إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها.

6/ الحياد:

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتى تتصف بالمصداقية، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

7/ الاكتمال:

حتى تتصف المعلومات بمصداقية يجب أن تكون المعلومات في القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، هكذا تصبح غير صادقة وغير ملائمة.

[1] أمين السيد احمد لطفي، المرجع السابق، ص 51.

8/ القابلية للمقارنة :

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد اتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

أما بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB فتناول الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمتعلقة بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات إما من خلال المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار و / أو المساهمة في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار كما يلي[1] :

1/ الخصائص الرئيسية :وهما اثنتان

1-1-الملائمة: حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتوافر فيها جملة من الخصائص أيضا وهي:

-التوقيت الزمني المناسب: أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب المحدد بزمن اتخاذ القرار وبذلك لن تفقد قيمتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار؛

-القيمة التنبؤية: ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بأحداث المؤسسة والتي تشمل تدفقاتها النقدية وقوتها الإيرادية المستقبلية؛

-قيمة التغذية الراجعة من المعلومات: أي إلى أي مدى يمكن لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات في تصحيح توقعات سابقة وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

1-2-الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ،تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة ،ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية وتتحقق هذه الخاصية من خلال ما يلي:

-عدالة التمثيل(صدق التعبير): أي أن تعبر المعلومات المحاسبية بصدق وبصورة سليمة عن الأحداث الخاصة بها ودون أي تلاعب متعمد؛

-الحيادية (عدم التحيز) : يجب الاعتماد على الحيادية عند الحصول على المعلومات المحاسبية كما يجب مراعاتها عند إعداد التقارير المالية حتى تبين حقيقة أوضاع المؤسسة مصدرة هذه التقارير ودون المساهمة في خدمة مستخدم عن آخر وهو ما يتوافق مع مبدأ الموضوعية؛

-قابلية التحقق: يقصد بها وجود اتفاق أو بصورة أدق وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس أي أنهم يتوصلون إلى نفس النتائج فإذا وصلت أطراف خارجية إلى نتائج مختلفة ،فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقيق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها،

[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم ا وكمة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي 2012، ص 7.

فهي تتمتع بخاصية الموثوقية، أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب المستخدمة في قياس المعلومات المحاسبية من طرف أكثر من شخص.

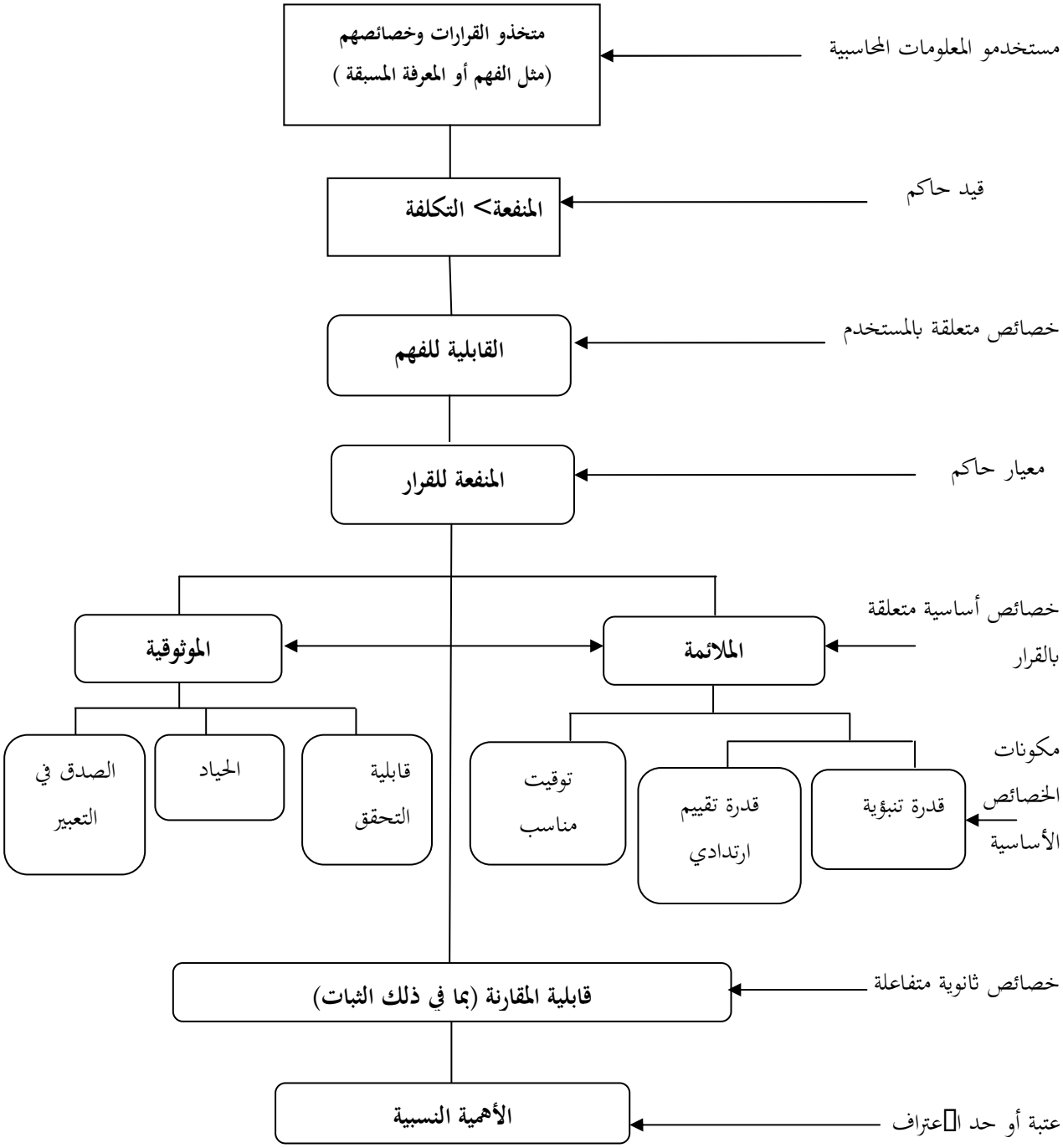
2/ الخصائص الثانوية: وتتمثل في[1]:

2-1-الثبات: أي الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المتبعة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية، وفي حالة ما تم تغيير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية بد من الإفصاح والتبرير عنها كالتغيير المحاسبي الذي ينتج عن تغيير طريقة إهتلاك الأصول أو تسيير المخزون ؛

2-2-قابلية المقارنة: تعد هذه الخاصية مهمة في مجال تقييم أداء المؤسسات من خلال إجراء مقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة بين عدة مؤسسات اقتصادية ضمن نفس النشاط.

[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، الرجع السابق، ص 8

الشكل البياني رقم (1-1): هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر :رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003 ، ص 175.

إن التمعن في الشكل السابق يوضح النقاط التالية[1]:

-خصائص تتعلق بمتخذي القرار، أم مستخدمي المعلومة الدالية (مثل القابلية للفهم) ؛

-خاصيتان أساسيتان للمعلومة المالية وهما خاصية ملا ئمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات واللتان تقسمان بدورهما إلى ثلاث خصائص:

[1] بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية**، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2014/2013، ص 70.

-مكونات خاصية الملائمة :هي التوقيت الملائم، القيمة التنبؤية، القدرة على التقييم الارتدادي؛

-مكونات خاصية الموثوقية: قابلية التحقق، الحياد، الصدق في التعبير.

- من تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين: الملائمة والموثوقية ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة، ويتطلب ذلك الثبات في تطبيق الطرق والأساليب من دورة لأخرى؛

- هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة:

* قيد حاكم: وهو أن المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها؛

* الأهمية النسبية: حيث تعد نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي لبنود القوائم المالية .

المطلب الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بخاصية القابلية للمقارنة

لخاصية القابلية للمقارنة مفاهيم عدة، ومنها أنها تعد من أهم الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية إذ يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنة للقوائم المالية للمنشأة خلال الفترة أو الفترات السابقة حتى يمكنهم تحديد اتجاهات المركز المالي وتقييم الأداء كما يجب أن يكونوا قادرين أيضا على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى بينها وبين المنشآت الأخرى[1] .

وهي خاصية تسمح بالمفاضلة بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما وهي نوعان[2]:

أ- مقارنة المعلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة.

ب- من خلال مقارنة بعض المعلومات المالية لعدة مؤسسات تتوافر على خصائص متجانسة.

ويمكن على أي حال تطبيق خاصية القابلية للمقارنة في طريقتين مختلفتين على الأقل هما[3] :

الطريقة الأولى:تقديم إفصاح كاف عن كيفية قياس وحساب الأرقام المحاسبية، بحيث تمكن المستثمرين من تحويل المقادير التي يحصلون عليها عن المنشآت المختلفة إلى مقاييس يمكن مقارنتها بصفة مباشرة .

الطريقة الثانية: تطبيق قابلية المقارنة التي تمكن المستثمرين من إعداد ترتيب عددي للمدخلات المتعددة في نموذج القرار. مثلا أن يقارن المستثمر مخاطر شركتين ويستنتج أيهما أقل مخاطر عن الأخرى.

ولكي تتحقق هذه الخاصية في المعلومات لابد من توفر عنصرين أساسيين هما[4].

أ – عنصر التوحيد: ويقضي بتوحيد الأساليب و الطرق المتبعة في إعدادها ودلك سواء في مجالات القياس أو مجالات الإفصاح.

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 55-56.

[2] نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى **انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية- تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي SCF** – الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي ، جامعة ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 05.

[3] إلدون س هندريكسن،**النظرية المحاسبية**، ترجمة وتعريب(كمال خليفة أبو زيد)، دار الكتب القومية،1990، ص 768.

[4] هواري سويسي بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**،المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 29-30نوفمبر2011،ص 12.

ب – عنصر الاتساق: عنصر الاتساق مكمل لعنصر التوحيد، ويقضي ضرورة توفر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالية وذلك في مجالات القياس والإفصاح لكي تكون المعلومات المالية المنشورة قابلة للمقارنة.

وبتحليل لهذه الخاصية نجد انه من اجل تحقيقها لابد من إتباع نفس الإجراءات المحاسبية التالية[1]:

-إتباع نفس مفاهيم القياس: ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي افتراضات معينة ترتكز عليها عملية القياس، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها .وتشمل مفاهيم القياس المحاسبي ما يلي: مفهوم الوحدة المحاسبية، مفهوم استمرار المؤسسة، مفهوم وحدة القياس المحاسبي، مفهوم إعداد التقارير الدورية، مفهوم الإثبات المحاسبي، مفهوم أساس القياس.

-إتباع نفس المبادئ المحاسبية: ويتجسد هذا بإتباع المبادئ المنصوص عليها في التشريع المحاسبي محل التطبيق.

-إتباع نفس طرق التبويب: يعتبر التبويب جزء من عملية القياس المحاسبي، و جاء حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة بخصوص هذا ما يلي[2] :"يعد التبويب المحاسبي في الغالب نوعا من القياس المحاسبي، بالرغم عدم استخدام الأرقام في هذا القياس"، ونتيجة لارتباط خاصية القابلية للمقارنة بعملية القياس المحاسبي، يمكننا القول إن أيضا من بين الإجراءات المحققة لهذه الخاصية هو إتباع نفس طرق التبويب المعتمدة.

-إتباع نفس طرق العرض والإفصاح: خلالها يتم توصيل المعلومات المالية، والأمر الذي لاشك فيه أن تجانس هذه الطرق في المؤسسة من سنة لأخرى وبين مختلف المؤسسات، يسمح بتحقيق خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المالية.

[1] هواري سويسي بدر الزمان خمقاني، مرجع سابق، ص 13.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات القياس**، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص134.

المبحث الثاني :الدارسات السابقة وعلاقتها بالدارسة الحالية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا.

المطلب الأول : عرض وقراءة الدراسات السابقة

1-دراسة الباحثة، عربية عبادة: دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، الدراسة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017، تحاول الدراسة معالجة الإشكالية التالية : **ما مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة،** من خلال التعرف على إجراءات خاصية القابلية للمقارنة ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية، ومعرفة مدى حرص المؤسسات الاقتصادية على توفير نفس طرق تقييم المؤسسات الأخرى، وكذا الوقوف على مقومات تطبيق خاصية القابلية للمقارنة لدى المؤسسات الاقتصادية وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من ستة مؤسسات اقتصادية بولاية ورقلة خلال شهري مارس وأفريل وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي يتطلب إلى توفير العديد من الوسائل المادية والبشرية، وأن النظام المحاسبي للمؤسسات يعمل وفق مجمل المبادئ والالتزامات المتعارف عليها حيث يرتكز على جملة من الإسنادات الثبوتية لمختلف الأحداث الاقتصادية ويواجه العديد من المخاطر المتعلقة بأمن المعلومات، كما تتطلب خاصية القابلية للمقارنة تقديم المؤسسات لجميع المعلومات الكافية المكملة للقوائم المالية وعرض هذه الأخير بنفس الشكل القانوني خلال فترة زمنية معينة .

2- دراسة الباحث:يونس حاج عيسى دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة، الدراسة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017 وكانت إشكالية الدراسة كالتالي :

فيما يكمن دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وتحديد الدور الذي يلعبه الإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بإجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة خلال الفترة من شهر فيفري إلى أفريل وذلك بالاعتماد على الاستبيان، وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن الإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يسمح بتعزيز جودة المعلومة المقدمة من طرف المؤسسة، كما أن القوائم المالية الأساسية أهمية كبيرة حيث تعتبر من بين الآليات الفعالة في تحقيق أهداف الإفصاح عن المعلومات المالية، وأن الميزانية وجدول حسابات النتائج تعتبر من أهم القوائم المالية المعتمدة في حصول المستخدمين على احتياجاتهم من المعلومات المالية، كما تلتزم المؤسسة بالشروط المحققة لخاصية الملائمة عند إفصاحها عن المعلومات المالية، حيث تساعد المعلومات المفصح عنها من

قبل المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستخدمين تلك القوائم، وأن قيام معظم المؤسسات بالتقييم الرقابي لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المسطرة في السابق، كما تساعد المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة على التنبؤ بالمخاطر المستقبلية والإفصاح عن المعلومة المالية في وقتها يساعد في اتخاذ القرارات السليمة .

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

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

4– دراسة الباحث عبد اللطيف شادو: القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IFRS/IAS –دراسة ميدانية لعينة من البنوك الجارية لمدينة ورقلة.

الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة لستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة2014 ، وكانت إشكالية الدراسة كالتالي: **هل المعلومات المحاسبية كافية لاحتياجات المستفيدين في ظل التشريعات والقوانين الجزائرية** ؟. حيث هدف من خلال هده الدراسة إلى معرفة القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها حسب المعايير المحابية الدولية، والوقوف على مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها، بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات الاقتصادية مع التشريعات و القوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح، وذلك باعتماد على دراسة لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لولاية ورقلة خلال السداسي الثاني للموسم الجامعي 2013 باعتماد على استبيان وزع على موظفو البنوك، وقام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ليقارن ويفسر نتائج الدراسة.

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

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

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

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

2-دراسة الباحث (Sunday Adebayo Alayemi، 2015) بعنوان: Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements

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

المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المطلب مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة وهذا من خلال استخراج أوجه الشبه والاختلاف بينهما.والجدول رقم (1-2) يوضح ذلك :

اسم الباحث	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
عربية عبادة	تطرقت هذه الدراسة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، الجانب التطبيقي تمت معالجته عن طريق دراسة ميدانية	تطرقت الدراسة إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي ومكوناته ومقوماته،كذلك السياسات المحاسبية وطرق التقييم وطرق الاهتلاك
يونس حاج عيسى	تطرقت الدراسة إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي والنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية وخصائصها النوعية، تمت معالجة الجانب التطبيقي من الدراسة عن طريق استبيان	تطرق إلى خاصية الملائمة في القوائم المالية والخصائص التي يجب توفرها في المعلومة لإعطاء قوائم مالية ملائمة، عينة الدراسة شملت مجموعة من المؤسسات الاقتصادية فقط
عون وردية	تطرقت الدراسة إلى مفهوم النظام المحاسبي ، الإفصاح المحاسبي وفق scf،القوائم لمالية	تطرقت الدراسة إلى المعايير المحاسبة الدولية، الجانب التطبيقي من الدراسة تمت معالجته بدراسة حالة مؤسسة.
عبد اللطيف شادو	الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، تمت معالجة الجانب التطبيقي من الدراسة عن طريق استبيان	تطرقت الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية ، القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها وفق المعايير الدولية للمحاسبة ، عينة الدراسة عبارة عن مجموعة من البنوك التجارية.
Ben Kwame Agyei-Mensah **Sunday Adebayo Alayemi**	تباينت الدراستين في موضوع الإفصاح المحاسبي، حيث ركزت الأولى على مدى التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وركزت الأخرى على الإفصاح المحاسبي عن السياسات المحاسبية ومدى التزام الشركات بها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ،بينما دراستنا تناولت الإفصاح المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي. أما فيما يخص دراستنا فتتشابه مع هذه الدراستين في الأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية المستخدمة أيضا، ويكمن وجه الاختلاف في البيئة المدروسة	

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل من الدراسة تم التطرق إلى مفهوم الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي وكذالك أنواعه، وتطرقنا أيضا إلى القوائم المالية التي نص عليها القانون، بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ومن خلال كل ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، يمكن أن نستخلص النقاط التالية :

- أن النظام المحاسبي المالي ألزم المؤسسات بإعداد أربعة قوائم مالية؛
- النظام المحاسبي المالي أضاف قائمة الملاحق مقارنتا مع ما حددته المعايير الدولية من قوائم مالية؛
- هنالك عدة أساليب في الإفصاح عن المعلومة المالية؛
- تعتبر القوائم المالية من أهم أساليب الإفصاح عن المعلومة المالية؛
- النظام المحاسبي المالي تطرق إلى أربعة خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية هي: الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة، بالإضافة إلى القابلية للفهم؛
- تتضمن خاصية الملائمة على ثلاث خصائص ثانوية وهي : التوقيت المناسب، القدرة على التنبؤ، القيمة الرقابية.
- تتوفر خاصية القابلية للمقارنة على عنصرين أساسيين تتحقق من خلالهما هما: عنصر التوحيد وعنصر ا تساق.

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وخاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية، سنحاول من خلال هذا الفصل ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك بهدف التحقق من الستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث.

ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تضمنت ثلاث محاور، ثم قمنا بتوزيعها على عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين الموظفين في المؤسسات، بعد ذلك قمنا بتلخيص البيانات المجمعة وهذا من خلال طرق وأساليب إحصائية، مما يسهل علينا عملية التحليل والوصول إلى النتائج .

ولهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة، ومن خلال المطلب الأول عرضنا مجتمع وعينة الدراسة، أما المطلب الثاني تضمن أدوات تطبيق الدراسة، وفي المبحث الثاني قمنا بتحليل نتائج الستبيان ومناقشتها واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث استنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها بأكبر قدر من الموضوعية من خلال الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المدروسة، تحديد المتغيرات وطريقة قياسها وجمعها.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة والعينة

حرصنا في اختيارنا لمجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها المستجوبين على اطلاع كافي بالموضوع، ولديهم الخبرة العلمية والعملية، وقد شملت الدراسة وية ورقلة حيث تمثلت العينة المختارة في كل من المهنيين المبينين على النحو التالي:

- المهنيين المعتمدين: (محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)؛
- الموظفين أو الإداريين ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات اقتصادية

حيث تم توزيع 50 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، حيث تقرر الإبقاء على 40 استمارة بعد قيامنا بإقصاء استمارات التي استبعدت لعدم كفاية الأجوبة. وفيما يلي جدول يلخص عدد استمارات الموزعة والمستردة والتي تم من خلالها إجراء الدراسة.

الجدول رقم (2-1) : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبيانات الموزعة	50	100
الاستبيانات المفقودة	7	14
الاستبيانات الملغاة	3	6
الاستبيانات الصا ة (المعتمدة)	40	80

المصدر: من إعداد الطالب بناء على فرز استبيانات

الفرع الثاني : طريقة جمع البيانات المستخدمة في الدراسة

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على نوعين من البيانات تمثلت فيما يلي:

1/ البيانات الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على العينة المختارة بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا، ثم تفريغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي spss الإصدار رقم 22.

2/ البيانات الثانوية: تمثلت البيانات الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والمنشورات والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع بحثنا وبناءا عليها قمنا بتحديد فرضيات دراستنا وتحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي إلى الإجابة على الفرضيات، وبهدف التحليل الإحصائي واختيار فرضيات دراستنا استعملنا مقياس ليكارت الثلاثي كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-2): سلم ليكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة

العبارات	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة(الوزن)	01	02	03

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

نهدف من خلال هذا المطلب إلى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية.

الفرع الأول:الأداة المستعملة في الدراسة

الاستبيان: تعد استمارة الاستبيان من أهم و أحدث الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات يتم استخدامها في البحوث التربوية والاقتصادية، فهي قائمة تتكون من أسئلة توجه لعينة الدراسة من أجل الحصول على معلومات حول ظاهرة وموضوع معين، وذلك قصد تحقيق أهداف الدراسة، ولقد مرت استمارة الاستبيان بثلاث مراحل وهي:

أ- **بناء استمارة الاستبيان** تم تصميم أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة الفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت من قبل الأساتذة المحكمين، وقد تكون هذا الاستبيان من قسمين يمكن عرضهما فيما يلي :

- **القسم الأول:** يضم هذا القسم الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الشهادة، الخبرة،.....).

- **القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على مجموعة من الأسئلة بلغ عددها 14 سؤال ثم تجزأت إلى ثلاث محاور.

➢ **المحور الأول** : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمدى أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ويضم خمسة أسئلة.

➢ **المحور الثاني:** يتكون من أربعة أسئلة تتعلق بإجراءات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة .

➢ **المحور الثالث:** يتكون من خمسة أسئلة تتعلق بالدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية.

ب- نشر استمارة الاستبيان: بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01) جاءت بعدها مرحلة توزيعه على أفراد العينة المقصودة وذلك عن طريق التسليم المباشر والاستعانة ببعض الزملاء.

ت- معالجة الاستبيان: تضمنت هذه المرحلة عمليات فرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، وذلك عن طريق أساليب وأدوات إحصائية مما يسمح لنا بتحقيق الهدف من هذه الدراسة.

ث- صدق الاستبيان:

✓ **صدق المحكمين:** من أجل التعرف على صدق استبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين من أساتذة جامعة قاصدي مرباح-ورقلة كما هو مبين في الملحق رقم(02) وتم تعديل الاستبيان وفق توجيهاتهم واقتراحاتهم قبل إخراجه في صورته النهائية كما هو مبين في الملحق رقم(01) تم توزيعه على عينة الدراسة.

✓ **قياس ثبات الاستبيان:** قمنا باستخدام مقياس ألفاكرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته، حيث يأخذ هذا المعامل قيم بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات

1-البرامج المستعملة:

بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة بعد ذلك قمنا بجمعها وترميزها وتفريغها في برنامج Excel2007 ثم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS 22 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات.

2-الأدوات الإحصائية المستعملة

بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسة بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية نذكر منها:

✓ أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛

✓ اختبار ألفا-كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان؛

- ✓ حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
- ✓ اختبار الفرضيات ب Anova لقياس الفروقات؛
- ✓ معامل بيرسون لقياس الارتباط.

المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

بعد تفريغ الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS من اجل الحصول على النتائج نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة.

الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة

سنتناول في هذا العنصر خصائص أفراد العينة المستجوبة في هذه الدراسة من حيث المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

1/ توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الجدول رقم (2-3) توزيع العينة حس المستوى التعليمي

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	22	55%
ماستر	10	25%
ماجستير	5	12.5%
دكتوراه	2	5%
شهادات أخرى	1	2.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

نستدل من خلال الجدول رقم (2-3) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى أن أغلبية العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 22 فرد وبنسبة 55%، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 25%، ونسبة حاملي شهادة الماجستير 12.5%، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 5%، أما نسبة حاملي الشهادات الأخرى 2.5%.

2/توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 05 سنوات	2	5%
من 05-10 سنوات	21	52.5%
أكثر من 10سنوات	17	42.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

يتضح من خلال الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية أن أفراد العينة الذين يمتلكون خبرة أقل من 5سنوات يشكلون نسبة 5% حيث أنها أقل نسبة، أي أن غالبية أفراد العينة تفوق خبرتهم 5سنوات، حيث تشكل نسبة الذين يمتلكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات نسبة 52.5%، والذين أكثر من 10سنوات نسبة 42.5% ، وهذا يدل على غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرات العالية مما يؤكد مصداقية النتائج ومن ثم الاعتماد عليها.

3/توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي:

الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب الوظيفة

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة%
محاسب	16	40%
محافظ حسابات	7	17.5%
رئيس مصلحة	14	35%
وظيفة أخرى	3	7.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

من خلال الجدول رقم (2-5) المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة نجد أن أكبر نسبة استحوذت عليها الفئة التي تشغل منصب محاسب وكان عددهم 16 فرد بنسبة 40% وهي فئة جد هامة بسبب المسؤولية التي تقع على المحاسب فهو يقوم بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ;هذا ما يعكس قدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عنها، في حين بلغت نسبة محافظي الحسابات 17.5%، ومنصب رئيس مصلحة فكانت نسبته 35%، وهذا من شأنه أن يعزز مصداقية وثقة إجابات عينة الدراسة ومنه الاعتماد عليها في التحليل، ونسبة 7.5% لمنصب وظيفة أخرى.

الفرع الثاني: عرض النتائج المتعلقة بمحاور الاستبيان

قبل الشروع في عرض نتائج محور الاستبيان يتوجب علينا اختبار صدق وثبات محاور الاستبيان فقمنا باستخدام معامل ألف-كرونباخ.

1/ ثبات الدراسة أداة الدراسة:

تم حساب الثبات من خلال ألفاكرونباخ، فمن خلال الجدول الموالي يمكن أن نلاحظ أن قيمة ألفاكرونباخ 0.747 وهي أكبر من 0.70، وهو ما يشير إلى ثبات الدراسة، في حالة إعادة تطبيق الاستبيان مرة أخرى او بصفة أخرى 74.7 بالمائة من العينة ستكون ثابتة في إجابتها في حالة ما إذا قمنا باستجوابهم من جديد وفي الظروف نفسها، وهي نسبة توضح المصداقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها.

الجدول رقم (2-6) يوضح معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ	الصدق=الجذر التربيعي للثبات
14	0.747	0.864

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

2/عرض نتائج محاور الاستبيان:

من خلال هذا المحور سنحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت، حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الفئة (3/2 = 0.66) ثم إضافته إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الفئات، وعليه يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7) يبن الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الاتجاه
من1إلى1.66	غير موافق
من1.67إلى2.33	محايد
من2.34إلى3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم (2-8): يوضح متوسط إجابات العينة على محور مدى أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الترتيب
01	تفصح الميزانية عن كافة العمليات الضرورية لوصف المركز المالي للمؤسسة بسرد مفصل للأصول والخصوم.	2.92	0.267	موافق	02
02	يعطينا جدول حسابات النتائج ملخصا للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية معينة.	2.98	0.158	موافق	01
03	يتم الإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة عن مصادر الأموال وكيفية استخدامها	2.52	0.716	موافق	05
04	يقدم جدول سيولة الخزينة التحصيلات والنفقات التي جرت خلال السنة بحسب مصدرها.	2.72	0.599	موافق	04
05	يتم الإفصاح عن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة لإعداد الكشوفات المالية من خلال الملاحق.	2.77	0.480	موافق	03
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.7850	0.30847	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2-8) أن المتوسط العام لفقرات محور مدى أهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي قد بلغ (2.7850) بانحراف معياري قدره (0.30847)، وقد احتلت العبارتين رقم (02) ورقم (01) المرتبة الأولى والثانية على التوالي والت تمثلان كل من «يعطينا جدول حسابات النتائج ملخصا للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال سنة مالية معينة» و «تفصح الميزانية عن كافة العمليات الضرورية لوصف المركز المالي للمؤسسة بسرد مفصل للأصول والخصوم » بمتوسط حسابي (2.98) و (2.92) بانحراف معياري (0.158) و (0.267) على التوالي، وهو ما يدل على وجود درجة من الموافقة الشديدة لأفراد العينة لأهمية القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي، في حين أن العبارة رقم (03) والمتمثلة في «يتم الإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة عن مصادر الأموال وكيفية استخدامها» احتلت المرتبة الأخيرة بين العبارات بمتوسط حسابي (2.52) وانحراف معياري (0.716).

الجدول رقم (2–9) يوضح المتوسطات والانحرافات المعيارية لجميع الأسئلة المتعلقة بخاصية القابلية للمقارنة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الترتيب
06	تعتمد المؤسسات طريقة موحدة لعرض القوائم المالية خلال عدة سنوات	2.52	0.847	موافق	03
07	تعتمد المؤسسات على نفس طرق التقييم المحاسبي خلال عدة سنوات	2.45	0.815	موافق	04
08	تعتمد المؤسسات على مبادئ وسياسات موحدة تتبعها لإعداد القوائم المالية	2.55	0.714	موافق	02
09	تلتزم المؤسسات بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية.	2.62	0.667	موافق	01
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		2.5375	0.55340	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2–9) أن المتوسط العام لفقرات محور تتحقق خاصية القابلية للمقارنة بثبات المؤسسة في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى قد بلغ (2.5375) بانحراف معياري قدره (0.55340)، وقد احتلت العبارتين رقم (09) ورقم (08) المرتبة الأولى والثانية على التوالي والت تمثلان كل من « تلتزم المؤسسات بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية » و « تعتمد المؤسسات على مبادئ وسياسات موحدة تتبعها لإعداد القوائم المالية » بمتوسط حسابي (2.62) و (2.55) بانحراف معياري (0.667) و (0.714) على التوالي، وهو ما يدل على وجود درجة من الموافقة الشديدة لأفراد العينة لإجراءات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، في حين أن العبارة رقم (07) والمتمثلة في « تعتمد المؤسسات على نفس طرق التقييم المحاسبي خلال عدة سنوات » احتلت المرتبة الأخيرة بين العبارات بمتوسط حسابي (2.45) وانحراف معياري (0.815).

الجدول رقم (2–10): يوضح النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	الترتيب
10	تفصح المؤسسات عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدمة.	2.28	0.877	محايد	05
11	يتم الإفصاح عن التغيرات التي حدثت في التقديرات أو السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة.	2.48	0.716	موافق	04
12	الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنة لمؤسسة مع مؤسسات تنشط في نفس القطاع.	2.65	0.622	موافق	01
13	الالتزام بالإفصاح المحاسبي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنات لعدة سنوات متتالية .	2.60	0.709	موافق	02
14	تفصح المؤسسة قوائمها بشكل يسهل عملية المقارنة بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية للمؤسسات الأخرى.	2.55	0.714	موافق	03
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.5100	0.51630	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (2–10) أن المتوسط العام لفقرات محور الإفصاح المحاسبي من شأنه تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية قد بلغ (2.5100) بانحراف معياري قدره (0.51630)، وقد احتلت العبارتين رقم (12) ورقم (13) المرتبة الأولى والثانية على التوالي والت تمثلان كل من « الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنة لمؤسسة مع مؤسسات تنشط في نفس القطاع » و « الالتزام بالإفصاح المحاسبي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنات لعدة سنوات متتالية » بمتوسط حسابي (2.65) و (2.60) بانحراف معياري (0.622) و (0.709) على التوالي، وهو ما يدل على وجود درجة من الموافقة الشديدة لأفراد العينة لتفعيل الإفصاح لخاصية القابلية للمقارنة، في حين أن العبارة رقم (10) والمتمثلة في « تفصح المؤسسات عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدمة » احتلت المرتبة الأخيرة بين العبارات بمتوسط حسابي (2.28) وانحراف معياري (0.877)،أي باتجاه محايد وذلك لأن الإفصاح عن السياسات والطرق يكون في الملحق وأغلب المؤسسات عينة الدراسة تعد الملاحق.

المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الاستبيان

نهدف من خلال هذا المطلب إلى تناول مختلف النتائج التي تحصلنا عليها من خلال نتائج الاستبيان بالتحليل والتفسير.

الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان

بعدما تم عرض نتائج الاستبيان سيتم تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص محاور الدراسة .

- التحليل رقم 01: من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (2-8) المتعلق بالفرضية الأولى والتي هي أن القوائم المالية تساهم في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، نلاحظ أن كل فقرات هذا المحور جاءت باتجاه موافق وبتوسط حسابي أكبر من (2.50) مما يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم موافقين على هذه الفرضية وهذا ما يثبت صحتها، أي أن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي التي يعتمدها المستخدمين هي الوسيلة الأولى التي يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المالية، ومما سبق يتضح أن أهم قائمتين هما قائمة الميزانية وقائمة جدول حسابات النتائج.
- التحليل رقم 02: من الجدول رقم (2-9) الذي تطرقنا فيه إلى إجراءات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، نلاحظ أن كل فقرات هذا المحور جاءت باتجاه موافق وبمتوسط حسابي أكبر من (2.40) مما يدل على أن أفراد العينة يؤيدون عنصر الثبات في السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسات في معالجة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية، وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييد أفراد العينة حول توحيد طرق وعرض القوائم المالية وكذا المبادئ والسياسات المعتمدة في إعدادها والثبات عليها لعدة سنوات، وكذلك استخدام نفس طرق التقييم المحاسبي والثبات عليها لعدة سنوات. ومنه نستنتج أن المؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بالشكل الذي يجعلها تتمتع بخاصيتي الثبات والاتساق من اجل إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية.
- التحليل رقم 03: من خلال الجدول رقم (2-10) الذي تطرقنا فيه حول تفعيل الإفصاح المحاسبي لخاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرات كان باتجاه موافق ما يعني تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، أي أنهم يوافقون وبدرجة عالية بأن تتوفر خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، ما يدل على أن الإفصاح بالطريقة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي يجعل من المعلومة المقدمة من طرف المؤسسة تتسم بخاصية القابلية للمقارنة، وأن الالتزام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وأي تغيير فيها يساعد في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة.

الفرع الثاني: تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير الخبرة

الجدول رقم (2–11): نتائج التباين الأحادي

البيان	مستوى الدلالة الإحصائية A	قيمة الدلالة المعنوية Sig	نوع الفرضية المقبولة
المحورالأول	0.05	0.786	H_0
المحور الثاني	0.05	0.145	H_0
المحور الثالث	0.05	0.740	H_0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

نحاول من خلال هذا الاختبار تحليل التباين لقياس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسطات نظرة أفراد العينة لمدى مساهمة القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي تبعا لمتغير لخبرة، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول نلاحظ أن قيمة الدلالة المعنوية قد بلغت للمحور الأول (0.786) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يؤدي إلى رفض الفرضية H_1، وبالتالي يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مساهمة القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي والخبرة.

كما تظهر نتيجة التباين الأحادي التي وردت في الجدول أعلاه، لقياس إمكانية فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسطات إجابات أفراد العينة لتحقيق خاصية القابلية للمقارنة من خلال ثبات المؤسسة في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى تبعا لمتغير الخبرة أن قيمة الدلالة المعنوية للمحور الثاني قد بلغت (0.145) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يؤدي إلى رفض الفرضية H_1, وبالتالي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة والخبرة.

وتظهر أيضا نتيجة تحليل التباين الأحادي لقياس إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسطات نظرة أفراد العينة لقدرة الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية تبعا لمتغير الخبرة، أن قيمة الدلالة المعنوية للمحور الثالث بلغت (0.740) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يؤدي إلى رفض الفرضية H_1، وبالتالي توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تفعيل الإفصاح المحاسبي لخاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية والخبرة.

الفرع الثالث: معامل الارتباط بيرسون

الجدول رقم (2-12): يوضح الارتباط بين المحاور

المحاور	البيان	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	ترابط بيرسون	1	0.229	0.629
	مستوى الدلالة	-	0.156	0.000
	العدد	40	40	40
المحور الثاني	ترابط بيرسون	0.229	1	-0.019
	مستوى الدلالة	0.156	-	0.906
	العدد	40	40	40
المحور الثالث	ترابط بيرسون	0.629	-0.019	1
	مستوى الدلالة	0.000	0.906	-
	العدد	40	40	40

دلالة الارتباط عند مستوى 0.01 (ثنائية)

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات spss

نستدل من الجدول رقم (2-12): نتائج التحليل الإحصائي في شكل مصفوفة ارتباط بين المتغيرات حيث نلاحظ أن علاقة الارتباط بين المحور الأولى والمحور الثالث قد بلغت 0.629 وهي ذات دلالة إحصائية التي بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.01) وهي علاقة موجبة وقوية.

أما علاقة الارتباط بين المحور الثاني والمحور الثالث قد بلغت (0.019-) وهي ذات دلالة إحصائية التي بلغت (0.906) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.01) وهي علاقة عكسية.

وبين المحور الأولى والمحور الثاني علاقة الارتباط بلغت (0.229) وهي ذات دلالة إحصائية التي بلغت (0.156) وهي أكبر من مستو الدلالة (0.01) وهي علاقة موجبة

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للدراسة على عينة مكونة من مهنيين في مجال الاختصاص لمعرفة قدرة الإفصاح المحاسبي على تفعيل خاصية القابلية للمقارنة مستخدمين أداة الاستبيان، وبطرق وأساليب إحصائية توصلنا إلى النتائج التالية :

- اجتمعت عينة الدراسة على أن القوائم المالية الوسيلة الأولى للإفصاح عن المعلومات المالية للمؤسسة؛
- تراعي المؤسسة المعايير التي تجعل من القوائم المالية تتميز بخاصية القابلية للمقارنة؛
- الإفصاح بالشكل الذي ينص عليه النظام المحاسبي يجعل من المعلومات الموجودة في القوائم المالية تتسم بخاصية القابلية للمقارنة.
- المعلومة المحاسبية تصبيح ذات أهمية كبيرة كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح عن الأحداث

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على قدرة الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية، ولقد اقتضى بنا الأمر معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع، أما الفصل الثاني كان عبارة عن دراسة ميدانية شملت مجموعة من محافظي الحسابات ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما مكننا من الوصول إلى بعض النتائج من خلال دراستنا لفرضيات الدراسة التي نوجزها فيما يلي:

الفرضية الأولى: وهي أن القوائم المالية تساهم في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، والتي أثبتنا صحتها من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، حيث استنتجنا أن القوائم المالية من أهم أساليب التي يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المالية.

بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تنص على أن خاصية القابلية للمقارنة تتحقق من خلال ثبات المؤسسة على الطرق والمبادئ المحاسبية لعدة سنوات قد تحققت هذه الفرضية في الجانب التطبيقي من الدراسة من خلال التزام المؤسسات بإجراءات تحقيقها.

بالنسبة للفرضية الثالثة: القائلة بأن الإفصاح المحاسبي من شأنه تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي أثبتنا صحتها من الدراسة التطبيقية فالإفصاح المحاسبي المستمد من النظام المحاسبي المالي جعل المعلومات المحاسبية تضمن مستوى كافي من الإفصاح للفئة المستخدمة لها، كما أن الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمستمد من معايير المحاسبة الدولية وما جاء به من طرق إعداد وعرض سهلة وواضحة جعلت من المعلومة قابلة للمقارنة.

نتائج الدراسة:

خلصت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- يسمح الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي بتعزيز المعلومة المالية المفصح عنها من قبل المؤسسة
- تكتسي القوائم الملية أهمية كبيرة حيث تعتبر من بين الآليات الفعالة في تحقيق أهداف الإفصاح عن المعلومات
- تعتبر الميزانية وجدول حسابات النتائج من أهم القوائم المالية التي تلبي احتياجات المستخدمين في الحصول على المعلومات
- تتحقق خاصية القابلية للمقارنة من خلال إتباع المؤسسات لنفس طرق التقييم والإفصاح خلال فترة زمنية
- تتطلب خاصية القابلية للمقارنة الإفصاح عن جميع المعلومات المكملة للقوائم المالية
- القوائم المالية المنشورة كافية لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ولديها القدرة على إجراء مقارنة

- ♦ تساعد المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة على إجراء مقارنة لأدائها خلال عدة سنوات.
- ♦ تطبيق النظام المحاسبي المالي مكن المؤسسات من الإفصاح عن القوائم المالية المجسدة في معلومات مفهومة وسهلة من قبل مستعمليها وهو ما يسمح بإجراء مقارنات.

التوصيات:

في ظل النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي:

- التزام المؤسسات بالشروط المحققة لخاصية القابلية للمقارنة عند الإفصاح عن المعلومات
- ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض القوائم المالية
- ضرورة الإفصاح عن التغيرات التي حدثت في السياسات المحاسبية المتبعة من فبل المؤسسات

آفاق الدراسة:

وفي آخر المطاف نأمل من خلال القيام بهذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى مستقبلية مختلفة تساهم في إثراء هذا المجال مثل: دور خاصية القابلية للمقارنة في تعزيز قرار ا ستثمار

قائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1- إلدون س هندريكسن،النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب(كمال خليفة أبو زيد)، دار الكتب القومية،1990.

2- أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2008.

3- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

4- عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر،2009 .

5- مُحَمَّد المبروك أبو زيد ،المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ،الطبعة الأولى ،ايتراك للنشر والتوزيع ،القاهرة ،2005.

6- مُحَمَّد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجا□ت: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.

7- مُحَمَّد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجا□ت: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.

ب- البحوث الجامعية

8- بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2014/2013 .

9- دادة دليلة ،الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة ماجستير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،سنة2013.

10-عبد اللطيف شادو، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IFRS/IAS مذكرة مقدمة □ستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2014.

11-عربية عبادة، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، مذكرة مقدمة □ستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017.

12-عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي – (SCF) – في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج البويرة، سنة 2015.

13-لزعر مُحَمَّد سامي، التحليل المالي للقوائم الملية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية –العلوم ا□قتصادية وعلوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة المنتوري– قسنطينة–،201 2012/1.

14-عبد اللطيف شادو، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IFRS/IAS مذكرة مقدمة ستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2014.
15-عربية عبادة، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، مذكرة مقدمة ستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017.
16-عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي – (SCF) – في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج البويرة، سنة 2015.
17-يونس حاج عيسى، دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2017.

ت- القوانين والمراسيم

18-المرسوم التنفيذي 156/08المؤرخ في 20جمادى الأولى 1429الموافقل 26مايو 2008 المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية، العدد27
19-قانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية ،العدد74

ث- المؤتمرات والملتقيات

20-صديقي مسعود صديقي فؤاد،انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر،الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائرّ، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2013.
21-مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، ماي 2012.
22-نمر مُحَّد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية-تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي SCF – الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي، جامعة ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.
23-هواري سويسي بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي،المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 29-30نوفمبر2011.

ج-المجلات

24-د.سيروان كريم عيسى . دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق أوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان ،مجلة جامعة التنمية البشرية ،العدد2 ،2017.

25-زغدار أحمد سفير مُحَمَّد ، خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مداخلة مقدمة، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 20010/2009 .

26-عزيزة بن سمينة، دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر، مجلة تاريخ العلوم، العدد السابع، جامعة بسكرة، 2017.

27- مجدي أحمد الجعبري، أثر التجارة الكترونية على الإفصاح المحاسبي،مجلة الأكاديمية العربية، العدد14، الدنمارك،2013.

II- المراجع باللغة الأجنبية

28-Ben Kwame Agyei-Mensah ,The impact of adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The extent of disclosures, and their relationship to corporate characteristics, African Journal of Business Management, Vol 6 (44), November 7, 2012.

29-Sunday Adebayo Alayemi , Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements ,American Journal of Economics, Finance and Management, Vol 1, N 3, 2015.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح– ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

استبيان حول

دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أخي الفاضل، أختي الفاضلة، السلام عليكم أما بعد:ـ

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وجباية معمقة، يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي تم تصميمها لأغراض البحث العلمي بهدف جمع المعلومات اللازمة حول موضوع " **دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"

نرجو منكم ملء الاستمارة بعناية بعد قراءة كل عبارة ووضع علامة (×) في المكان المناسب الذي يعبر عن رأيك.

علما أن المعلومات التي تدلون بها ستكون موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. إن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا نرجو إعطاءه الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي.

شاكر لكم حسن تعاونكم وكريم تجاوبكم.

الطالب: أحمد بركات

البريد الالكتروني: ahmedbar1993@gmail.com

- **البيانات الشخصية:**

الرجاء وضع علامة (×) أمام الإجابة التي تختارها

1/ الشهادة العلمية :ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ الدكتوراه ☐ شهادة اخرى ☐

2/ الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

3/ نوع الوظيفة : محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ رئيس مصلحة ☐ وظيفة أخرى ☐

المحور الأول : تساهم القوائم المالية في تعزيز الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تفصح الميزانية عن كافة العمليات الضرورية لوصف المركز المالي للمؤسسة بسرد مفصل للأصول والخصوم.			
02	يعطينا جدول حسابات النتائج ملخصا للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية معينة.			
03	يتم الإفصاح في جدول تغيرات الأموال الخاصة عن مصادر الأموال وكيفية استخدامها			
04	يقدم جدول سيولة الخزينة التحصيلات والنفقات التي جرت خلال السنة بحسب مصدرها.			
05	يتم الإفصاح عن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية من خلال الملاحق.			

المحور الثاني : تتحقق خاصية القابلية للمقارنة بثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية من فترة لأخرى

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
06	تعتمد المؤسسات طريقة موحدة لعرض القوائم المالية خلال عدة سنوات			
07	تعتمد المؤسسات على نفس طرق التقييم المحاسبي خلال عدة سنوات			
08	تعتمد المؤسسات على مبادئ وسياسات موحدة تتبعها لإعداد القوائم المالية			
09	تلتزم المؤسسات بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية.			

المحور الثالث : الإفصاح المحاسبي من شأنه تفعيل خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية للمؤسسة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
10	تفصح المؤسسات عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة والمستخدمة.			
11	يتم الإفصاح عن التغيرات التي حدثت في التقديرات أو السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة.			
12	الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنة لمؤسسة مع مؤسسات تنشط في نفس القطاع.			
13	الالتزام بالإفصاح المحاسبي من شأنه توفير معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنات لعدة سنوات متتالية .			
14	تفصح المؤسسة قوائمها بشكل يسهل عملية المقارنة بين المعلومات الواردة بالقوائم المالية للمؤسسات الأخرى.			

الملحق رقم (02) قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الجامعة
بدر الزمان خمقاني	دكتور بجامعة قاصدي مرباح
بلخير بكاري	دكتور بجامعة قاصدي مرباح
خالد مقدم	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح
فؤاد صديقي	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح

الملحق رقم (03): قيمة ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,747	14

الملحق رقم (04): تقسيم العينة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	22	55,0	55,0	55,0
	ماستر	10	25,0	25,0	80,0
	ماجستير	5	12,5	12,5	92,5
	الدكتوراه	2	5,0	5,0	97,5
	أخرى شهادة	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): تقسيم العينة حسب الشهادة الخبرة

المهنية الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات5 من اقل	2	5,0	5,0	5,0
	سنوات10إلى5 من	21	52,5	52,5	57,5
	سنوات10 من أكثر	17	42,5	42,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): تقسيم العينة حسب الشهادة الوظيفة

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	16	40,0	40,0	40,0
	حسابات محافظ	7	17,5	17,5	57,5
	مصلحة رئيس	14	35,0	35,0	92,5
	أخرى وظيفة	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): النتائج المتعلقة بالمحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type

لإعداد موحدة طريقة المؤسسات تعتمد سنوات عدة خلال المالية القوائم وعرض عدة خلال المحاسبي التقييم طرق نفس	40	1	3	2,52	,847
	40	1	3	2,45	,815
وسياسات مبادئ على المؤسسات تعتمد المالية القوائم لإعداد تتبعها موحدة في الثبات بمبدأ المؤسسات تلتزم وعرض إعداد عند المحاسبية السياسات المالية القوائم.	40	1	3	2,55	,714
	40	1	3	2,62	,667
Y	40	1,00	3,00	2,5375	,55340
N valide (liste)	40				

الملحق رقم (08): النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
العمليات كافة عن الميزانية تفصح المالي المركز لوصف الضرورية للأصول مفصل بسرد للمؤسسة والخصوم.	40	2	3	2,92	,267
ملخصا النتائج حسابات جدول يعطينا طرف من المنجزة والنواتج للأعباء معينة المالية السنة خلال المؤسسة.	40	2	3	2,98	,158
الأموال تغيرات جدول في الإفصاح يتم وكيفية الأموال مصادر عن الخاصة استخدامها	40	1	3	2,52	,716
التحصيلات الخزينة سيولة جدول يقدم بحسب السنة خلال جرت التي والنفقات مصدرها.	40	1	3	2,72	,599
والقواعد الطرق عن الإفصاح يتم المحاسبة مسك في المعتمدة المحاسبية خلال من المالية الكشوفات وإعداد الملاحق.	40	1	3	2,77	,480
X	40	1,80	3,00	2,7850	,30847
N valide (liste)	40				

الملحق رقم (09): النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
والسياسات الطرق عن المؤسسات تفصح والمستخدمة المتبعة المحاسبية.	40	1	3	2,28	,877
حدثت التي التغيرات عن الإفصاح يتم المحاسبية السياسات أو التقديرات في المؤسسة قبل من المتبعة.	40	1	3	2,48	,716
النظام ظل في المحاسبي الإفصاح توفير شأنه من المالي المحاسبي مقارنة بإجراء تسمح محاسبية معلومات نفس في تنشط مؤسسات مع لمؤسسة القطاع.	40	1	3	2,65	,622
شأنه من المحاسبي بالإفصاح الالتزام بإجراء تسمح محاسبية معلومات توفير متتالية سنوات لعدة مقارنات .	40	1	3	2,60	,709
يسهل بشكل قوائمها المؤسسة تفصح الواردة المعلومات بين المقارنة عملية الأخرى للمؤسسات المالية بالقوائم.	40	1	3	2,55	,714
Z	40	1,00	3,00	2,5100	,51630
N valide (liste)	40				

الملحق رقم (10): نتائج التحليل التباين الأحادي

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
X	Intergroupes	,048	2	,024	,243	,786
	Intragroupes	3,663	37	,099		
	Total	3,711	39			
Y	Intergroupes	1,183	2	,591	2,033	,145
	Intragroupes	10,761	37	,291		
	Total	11,944	39			
Z	Intergroupes	,168	2	,084	,303	,740
	Intragroupes	10,228	37	,276		
	Total	10,396	39			

الملحق رقم (11): مصفوفة الارتباط

Corrélations

		في المالية القوائم تساهم الإفصاح تعزيز النظام وفق المحاسبي المالي المحاسبي	القابلية خاصية تتحقق المؤسسة بثبات للمقارنة المبادئ تطبيق في من المحاسبية والطرق لأخرى فترة	من المحاسبي الإفصاح خاصية تفعيل شأنه في للمقارنة القابلية للمؤسسة المالية القوائم
الإفصاح تعزيز في المالية القوائم تساهم المالي المحاسبي النظام وفق المحاسبي	Corrélation de Pearson	1	,229	,629**
	Sig. (bilatérale)		,156	,000
	N	40	40	40
بثبات للمقارنة القابلية خاصية تتحقق والطرق المبادئ تطبيق في المؤسسة لأخرى فترة من المحاسبية	Corrélation de Pearson	,229	1	-,019
	Sig. (bilatérale)	,156		,906
	N	40	40	40
تفعيل شأنه من المحاسبي الإفصاح المالية القوائم في للمقارنة القابلية خاصية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,629**	-,019	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,906	
	N	40	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الفهـــــــــــــــــــرس

الإهداء..III
الشكر...IV
الملخص: V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول VII
قائمة الأشكال البيانية..VII
قائمة الملاحق IX
قائمة الاختصارات والرموز X
المقدمة..أ
تمهيد: .... ب
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية...1
تمهيد: 2
المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإفصاح المحاسبي وخاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية...............................3
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 3
الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي...3
الفرع الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي..4
الفرع الثالث:قواعد النشر المحاسبي..6
المطلب 2: طبيعة القوائم المالية 7
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية...7
الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية...8
الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية 10
المطلب الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بخاصية القابلية للمقارنة 15
المبحث الثاني :الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية 17
المطلب الأول : عرض وقراءة الدراسات السابقة 17
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية...19
المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..20
خلاصة الفصل:...21
الفصل الثاني:الدراسة الميدانية..22
تمهيد: 23
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة..24
المطلب الأول: طريقة الدراسة...24

الفرع الأول: مجتمع الدراسة والعينة 24
الفرع الثاني : طريقة جمع البيانات المستخدمة في الدراسة 25
المطلب الثاني: أدوات الدراسة 25
الفرع الأول:الأداة المستعملة في الدراسة 25
الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات 26
المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها 27
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية 27
الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة..... 27
الفرع الثاني: عرض النتائج المتعلقة بمحاور الاستبيان 29
المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الاستبيان..... 33
الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان..... 33
الفرع الثاني: تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير الخبرة 34
الفرع الثالث: معامل الارتباط بيرسون..... 35
خلاصة الفصل: 36
الخاتمة: 38
المصادر والمراجع.....40
الملاحق.....44
الملحق رقم (01): الاستبيان 45
الملحق رقم (02) قائمة الأساتذة المحكمين..... 47
الملحق رقم (03): قيمة ألفا كرونباخ 47
الملحق رقم (04): تقسيم العينة حسب الشهادة العلمية..... 47
الملحق رقم (05): تقسيم العينة حسب الشهادة الخبرة 48
الملحق رقم (06): تقسيم العينة حسب الشهادة الوظيفة 48
الملحق رقم (07): النتائج المتعلقة بالمحور الأول 48
الملحق رقم (08): النتائج المتعلقة بالمحور الثاني 49
الملحق رقم (09): النتائج المتعلقة بالمحور الثالث 49
الملحق رقم (10): نتائج التحليل التباين الأحادي 50
الملحق رقم (11): مصفوفة الارتباط 51
الفهـــــــــرس..... 52