جامعة قاصدي مرباح –ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان :علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة :علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

من إعداد الطالبين: باده أحمد

بن ناصر خالد

إشراف الدكتور:

د. بكاري بلخير

السنة الجامعية 2020/2019

الشكر وعرفان

بداية لا يسعنا في هدا المقام إلا نحمد الله حمدا كثيرا طيبا يليق بجلال وجه وعظيم سلطانه على أن وفقني لإتمام هدا العمل المتواضع فهو ولي التوفيق والسداد .

وانه من العرفان بالجميل أن نتوجه في بداية هدا البحث بجزيل الشكر والامتنان للإستاد المشرف "بلخير بكاري" صاحب الفضل بعد الله على نصائحه وتوجيهاته القيمة لإتمام هده المذكرة

الشكر موصول لكل من شجعني وساعدني من زملاء وأصدقاء وأقاربي لإتمام هدا العمل من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تناول موضوع متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الذي يعد من بين الأمور المهمة في المحاسبة و الاقتصاد الوطني، و ذلك لأن الإفصاح المحاسبي هو الذي يوفر معلومات مفيدة لدى مستخدمي القوائم المالية بصورة واضحة ومفهومة خالية من كل غموض وتظليل ، التي تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة في ترشيد واتخاذ القرارات الاقتصادية إذا كانت صحيحة وصادقة ، كما يبرز الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية .

ومن ثم يجب على أي مؤسسة أن تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق للنظام المحاسبي المالي تماشيا مع المعايير المحاسبة الدولية في الدراسة التطبيقية التي اجريناها باستخدام استبيان ومن خلال تحليل نتائجه توصلنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم بدرجة كبيرة في زيادة درجة الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية لما سيوفره من معلومات و خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية أهمها الملائمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية .

الكلمات المفتاحية : المؤسسات الاقتصادية ، القوائم المالية ، النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبة الدولية ، المعلومات المالية والمحاسبية .

Abstract :

The purpose of the present study is the carry out a topic relevant to the accounting disclosure requirements in Algerian economic institutions, that is of a great importance for accounting and national economy. Since, accounting disclosure provides significant, clear and understandable information to users of financial statements. This would help relevant parties either within or outside the institution to take the right and the rational economic decisions.

Therefore, any institution is called to comply to the requirements of accounting disclosure in agreement with the financial accounting system and international accounting standards.

In the applied survey of the present study by using a questionnaire and by analyzing its results, we found that the application of the financial accounting system contributes significantly to increasing the degree of accounting disclosure on the financial statements, by the information and qualitative characteristics of the accounting information that I would provide, the most important of which are relevance, reliability, and the secondary characteristics that stem out from it.

Key words: Economic institutions, financial statements, financial accounting, international accounting standards, financial and accounting information.

قائمة المحتويات

الشكر وعرفان II

الملخص : III

قائمة المحتويات IV

توطئة:.....ب

الفصل الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد : 2

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر..... 3

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي وأهدافه 3

الفرع الأول:ماهية الإفصاح المحاسبي..... 3

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي 7

المطلب الثاني: ماهية المؤسسة الاقتصادية 8

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية 8

الفرع الثاني: أهداف المؤسسات الاقتصادية 9

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.....11

المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي ومتطلباته 11

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي.....11

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي.....12

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي 14

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.....14

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 18

أولا: تعريف قائمة الميزانية.....18

ثانيا: تحليل-مكونات الميزانية 18

ثالثا: عرض جدول حسابات النتائج.....21
رابعا: عرض قائمة التدفقات النقدية 24
خامسا: عرض قائمة التغير في الأموال الخاصة 28
المبحث الثالث : الدراسات السابقة في الإفصاح المحاسبي.....30
المطلب الأول : الدراسات السابقة.....30
المطلب الثاني: خصوصية الدراسة الحالية 32
خلاصة الفصل: 33

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد : 35
المبحث الاول: الطريقة و الأدوات المستعملة.....36
المطلب الاول: الطريقة المستعملة في الدراسة 36
الفرع الأول : المقابلات الشخصية.....36
الفرع الثاني : استبانة الدراسة 37
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 38
الفرع الاول : تحكم و اثبات الاستبانة.....38
الفرع الثاني: معالجة الاستبانة 39
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها 40
المطلب الأول : دراسة نتائج الخاصة بمعلومات الديمغرافية.....40
أولا : حسب المؤهل العلمي 40
ثانيا : حسب الخبرة المهنية.....41
الفرع الثاني : دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان.....43
أولا : تفسير الإجابات عن عينة الدراسة.....43
ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول.....43
ثالثا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني (ايضحات الخاصة بالسياسات المحاسبية) 45
رابعا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث 47

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج وعرض نتائج قياس علاقة الارتباط بين متممة القوائم المالية و السياسات المحاسبية و ايضاحات عامة على المؤسسة الاقتصادية.....49

أولا : اختبار سبيرمان لربط بين محاور الدراسة 49

ثانيا :معامل الارتباط R للمتغيرات الداخلة في النموذج.....50

خلاصة الفصل : 52

خاتمة عامة : 54

قائمة المراجع: 57

الملاحق.....61

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	الميزانية المالية حسبSCF	20
(2-1)	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	22
(3-1)	حسابات النتائج حسب الوظيفة	23
(4-1)	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	26
(5-1)	قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	27
(6-1)	جدول تغير الأموال الخاصة	29
(1.2)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:	36
(2.2)	مقياس ليكارات الثلاثي	38
(3.2)	:يوضح ثبات الاستبانة	39
(4.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى المؤهل العلمي	40
(5.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الخبرة المهنية	41
(6.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	42
(7.2)	يوضح المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي	43
(8.2)	الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	43
(9.2)	ايضاحات السياسات المحاسبية .	45
(11.2)	توضيحات عامة	47
(11.2)	مصفوفة الارتباط بين المحاور	49

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.2)	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى المؤهل العلمي	40
(2.2)	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى الخبرة المهنية	41
(3.2)	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	42

قائمة الرموز

الرمز	الصفة
SCF	النظام المحاسبي المالي

مقدمة

توطئة:

نظرا للتطورات الجديدة التي شهدها العالم في مجال الاقتصادي والتقني في العقود الأخيرة وما انجز عنها من اتساع في فرص الاستثمار والتمويل للمؤسسات على المستوى الدولي اختارت الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي وان تكون عنصرا حيويا فيه ، بحيث تبنت إصلاحات اقتصادية جذرية منها إنشاء البورصة وإخضاع المؤسسات لقوانين اقتصاد السوق وكذا خصخصة المؤسسات العمومية وجلب الاستثمار الأجنبية والاندماج في الاقتصاد العالمي ، وظهر النظام المالي و المحاسبي ليجسد هذه الإصلاحات ، إذ أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في وقت الحالي خاصة تلك التي لها شكل الشركة التجارية ، سوء كانت ملكيتها خاصة أو عامة ، بحاجة ملحة إلى الخدمات المحاسبية والرقابية الجيدة والتي تنتجها مصالحها المتخصصة أو باللجوء إلى مكاتب ومراكز وهيئات المحاسبية .

تعتبر المؤسسات الاقتصادية من القطاعات المهمة لما لها من تأثير هام في الحياة الاقتصادية للمجتمع الذي تعمل في محيطه كما تساهم في زيادة الاستثمارات التي يحتاجها المجتمع من خلال التزامها بالقوانين والتشريعات المفروضة وهذا ما أدى بالجهات الرسمية و المنظمات المهنية للاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي باعتباره الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال البيانات المحاسبية الكافية و الخالية من الأخطاء الجوهرية والتي تحتوي على المعلومات الضرورية و المفيدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية .

لابد من أن تكون البيانات المحاسبية واضحة و مفهومة ،و هذا ما يبرز أهمية الإفصاح عن تلك والتي تبني على سياسات محاسبية قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى ، وهذا مايبرز أهمية الإفصاح عن تلك السياسات ضمن القوائم المالية لأهميتها في تفسير المعلومات المالية . فاختلاف السياسات يمكن أن ينتج عنه مجموعات متباينة بشكل جوهري من السياسات المحاسبية و بالنظر إلى الإطار ألمفاهيمي الذي يشكل فلسفة النظام المحاسبي المالي المطبق على المؤسسات ، أصبح بإمكان هذه المؤسسات استخدام العديد من السياسات المحاسبية و الاختيار بين البدائل المختلفة للقياس و التقييم المحاسبي في معالجة الأحداث و العمليات المالية ، و أن هذا الاختيار بين السياسات و الطرق المحاسبية سيتم استخدامه بما يتناسب مع رؤية الإدارة . بالتالي لا ريب أن ذلك سيؤدي إلى النظر للقوائم المالية بنوع من الشك إذا لم يتم الإفصاح عن تلك السياسات لفائدة الأطراف ذات العلاقة حتى يتمكنوا من تحديد الاختلافات في السياسات المستخدمة في معالجة العمليات المالية المتشابهة ، و الأحداث الأخرى من فترة لأخرى و بين مختلف المؤسسات .

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي :

إشكالية الدراسة :

ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي ؟ وانطلاقا من هذه الإشكالية طرحنا التساؤلات التالية :

الأسئلة الفرعية :

- ماذا يعني الإفصاح المحاسبي ؟
- فيما تكمن متطلبات الإفصاح المحاسبي ؟
- هل تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عند إعداد قوائمها بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ؟

– فيما تتمثل مقومات و وسائل الإفصاح المحاسبي ؟

– هل تلتزم المؤسسة الاقتصادية في تطبيق النظام المحاسبي المالي فيإعداد القوائم والتقارير المالي ؟

فرضيات :

– يقصد بالإفصاح المحاسبي هو قيام المؤسسات الاقتصادية بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية ، وذلك لمصلحة مستخدمي القوائم المالية .

– تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد قوائمها المالية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وذلك بإتباعها النظام المحاسبي المالي .

– يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسة محل الدراسة حسب مبادئ النظام المحاسبي الجديد .

مبررات اختيار الموضوع :

– إعطاء نظرة عن الإفصاح المحاسبي ومدى التزام مؤسسات الاقتصادية الجزائر بتطبيقها.

– الرغبة الذاتية في البحث على هذا الموضوع وارتباطه الوثيق بتخصصنا .

– يعتبر هذا الموضوع من أهم المواضيع حديثة الدراسة .

– توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو الانفتاح الاقتصادي وما تعلقاه بالإفصاح المحاسبي .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذا الموضوع في يلي :

– التعرف أكثر على متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى نجا عتوه .

– إعطاء صورة واضحة ومصداقية أكثر للمستفيدين من القوائم المالية ، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي .

– دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات المؤسسات الاقتصادية .

أهداف الدراسة :

– تعرف أكثر على مدى أهمية متطلبات الإفصاح المحاسبي وخصائصه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

– تعرف أكثر على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمتطلبات الإفصاح المحاسبي .

– التطرق إلى كيفية إعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي .

منهج الدراسة :

بغية تحقيق أهداف الدراسة قامتا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الفصل النظري لمعالجة جوانب موضوع البحث معتمدين في ذلك على المراجع والمتمثلة في الكتب و المجلات والدراسات السابقة ذات الصلة بهذا الموضوع ، أما الفصل التطبيقي فكان الغرض منه معرفة آراء أفراد العينة من مدراء ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة في مدى توفيق المؤسسات التي تنشط في الجزائر بالإفصاح عن مختلف الأحداث والعمليات المالية ضمن ألقوائمها المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وفي هذا الإطار تم جمع البيانات اللازمة من خلال إجراء مقابلة مع عينة المدراء الماليين لهذه المؤسسات والبحاثتين الأكاديميين المتخصصين فاعتمدنا في تحليل نتائج الدراسة الاستبيانية برنامج التحليلي الإحصائي (spss)

الحدود الزمانية و المكانية :

تشمل حدود الدراسة وقتها و مكانها و مجالها التطبيقي لذلك فإن وقت اجراء هذه الدراسة ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2020 ويقتصر مكانها على المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة ومجالها حول متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

هيكل البحث :

بعد الالمام بكل الجوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى مقدمة عامة ، فصلين رئيسيين وخاتمة عامة .

بحيث تناول الفصل الأول متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث احتوى الفصل على ثلاثة مبحث .

المبحث الأول: تم تخصيصه لمفاهيم حول الإفصاح المحاسبي والمؤسسات الاقتصادية فقد تطرقنا في الطلب الاول إلى الإطار النظري للإفصاح المحاسبي ، اما في المطلب الثاني فقد خصص للمؤسسات الاقتصادية من خلال التطرق لأهم التعاريف الخاصة بيها وأهدافها وأهمية المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثاني: فقد تم تخصيصه إلى مقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبة الدولية فقد تطرقنا في المطلب الأول إلى مقومات الإفصاح المحاسبي ومتطلباته أما في الطلب الثاني فقد تضمن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي .

المبحث الثالث : تطرقنا من خلاله إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع بصفة مباشرة او غير مباشرة والتي تم تحليلها والتعليق عليها .

وقد خصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية و هذا من خلال توزيع استبيان وتحليل نتائجها.

الفصل الأول:

متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تمهيد :

باعتبار المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذالقرارات لذا فإنه يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفصح المعلومات الاقتصادية أو المحاسبية المعروضة عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالمؤسسة.

حيث تم تقسيم هذا الفصل والمعنون بـ :الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلى المباحث الثلاث الآتية :

المبحثالأول:الإطارالمفاهيم للإفصاح المحاسبي والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر

المبحثالثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة في الإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر

إن النمو المتزايد في حجم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وتطورها، ولد احتياج كبير للإفصاح المحاسبي الذي أصبح من أهم المبادئ التي يتبعها المحاسبون عند إعدادهم للقوائم والتقارير المالية من أجل توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي وأهدافه

يعتبر الإفصاح المحاسبي من بين أهم العوامل المستخدمة في إعداد القوائم والتقارير المالية، بحيث كان أول ظهور له في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون المالية لسنة 1933، الذي فرض على الشركات التي تصدر أسهم لأول مرة أن تودع لدى الهيئة الحكومية قائمة تشمل جميع المعلومات المالية الهامة، والتي يستخدمها المستثمرون في السوق المالية.وبعد تزايد اهتمام المؤسسات الاقتصادية في الآونة الأخيرة بموضوع الإفصاح المحاسبي والأسواق المالية، باعتباره أداة ربط المؤسسة بالعالم الخارجي لما له أهمية في تقديم المعلومات الأساسية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية.

لهذا قامت الجزائر بعدة إصلاحات وذلك من خلال تبني المعايير المحاسبة الدولية –ولو جزئيا– من خلال اعتماد نظام محاسبي جديد ألا وهو النظام المحاسبي المالي بإلزام المؤسسات بالإفصاح المحاسبي في القوائمالمالية، لهذا سنتطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول:ماهية الإفصاح المحاسبي

سنتناول ضمن هذا الفرع كل من تعريف الإفصاح المحاسبي وأنواعه وأهميته والأساليب والعوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي، وذلك كما يلي :

أولا :تعريف الإفصاح المحاسبي

لقد تعددت تعاريف الإفصاح المحاسبي، ونحن بدورنا سنتطرق إلىأهمها، وهي:

التعريف الأول: هو عملية إظهار كافة المعلومات المحاسبية والمالية عن الوحدة الاقتصاديةللأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالبيانات والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل.[1]

التعريف الثاني: يعرف على أنه تفسير أو إظهار حقيقة أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية، أو يتضمنها تقرير المراجع ويظهر في شكل معلومة أساسية، أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير.[2]

[1] محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، احتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص577

[2] سفير محمد، **الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية**، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجيستر، المركز الجامعي يحي فارس المدية، قسم علوم التسيير، تخصص مالية محاسبة، الجزائر، 2009، ص32

التعريف الثالث: الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار جميع المعلومات ذات الصلة بالشركة والتي قد تؤثر في عملية ترشيد القرار الاستثماري.[1]

من التعريفات السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو إظهار كافة المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسبلكافة الوحدات التي لها صلة بالمؤسسة، بصورة واضحة وصادقة ؛لأن ذلك يساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن التمييز بين الأنواع التالية للإفصاح المحاسبي: الإفصاح الكامل الشامل، الإفصاح العادل، الإفصاح الكافي، الإفصاح الملائم، الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)، الإفصاح التقليدي (الوقائي)، الإفصاح التام.

– **الإفصاح الكامل الشامل**:ويستلزم التعبير عن الاحداث الاقتصادية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على متخذ القرار، حيث لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم الماليةالتي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

– **الإفصاحالعادل**:يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج البيانات المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متوازن.

– **الإفصاح الكافي**: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في البيانات المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

– **الإفصاح الملائم**: هو الافصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسةوظروفها.

– **الإفصاحالتثقيفي (الإعلامي)**: هو اتجاه معاصر في الإفصاح، ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة، وبذلك توجب الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات.مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر تمويله، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية من شأنها تحقق مكاسب لفئة معينة دون أخرى.

– **الإفصاح التقليدي (الوقائي)**: هو أن يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة لأصحاب الشأن، والمستثمر الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لذلك تكون معلومات على درجة عالية من الموضوعية، بحيث يتطلب الإفصاح الوقائي الإفصاح على النقاط التالية:

[1] محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص480

- السياساتالمحاسبية؛
- التغير في السياسات المحاسبية؛
- التغير في التقديرات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في البيانات المالية؛
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛
- الإفصاح عن المكاسبوالخسائر المحتملة؛
- الإفصاح عن الارتباطات المالية؛
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة.

–الإفصاح التام: هناك إجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفير الإفصاح التام الصادق والمناسب، ويتطلب الإفصاح التام تصميم وإعداد البيانات المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت علىالمؤسسة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه البيانات المالية معلومات كافية لجعل هذه البيانات مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.[1]

ثالثا : أهمية الإفصاح المحاسبي

لقد ظهر الإفصاح المحاسبي بعد انفصال الملكية عن الإدارة، بحيث أصبحأصحاب المصالح التي لها أهداف حالية ومستقبلية بهذه الوحدات الاقتصادية، والتي تكون بحاجة ماسة للمعلومات المالية تساعدها في اتخاذالقرار.

وتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي بأنه يوفر جميع المعلومات عن الكيان دون أي لبس أو غموض لدى المستخدمين بغرض ترشيد القرارات.

وعليه سنذكر بعض أهمية الإفصاح في النقاط التالية:

- توفير المعلومات التي بدورها تفيد المستثمرين الحاليين والمستقبلين وأصحاب الحقوق اتجاه المؤسسة وغيرهم من مستخدمين المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات الاقتصادية؛
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسةوالتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارداوالالتزامات؛
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها؛
- تساعد المعلومات المتاحة في التقارير المالية المساهمين في مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين؛
- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير المعادلة ؛

[1] نغم مكية، واخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007، 180-181

- يمكن من إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم وتقارير لا يعتمد فيها على إمكانية القياس النقدي؛
- كما يؤدي إذا ما تم إلى الاستفادة من إمكانيات التطبيق التي يتيحها إلى إظهار صورة الوحدة المحاسبية والإطار البيئي الذي تعمل في ظله بما يقارب من الحقيقة المرغوب معرفتها عنها؛
- يمكن من إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي يرتكز عليها مستقبل الوحدة المحاسبية واستمرارها في صورة قوائم وتقارير مساعدة من الموضوعية والتكلفة التاريخية وإبقاءها عليها في نفس الوقت.
- تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.[1]

رابعا :الأساليب والعوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

1) الأساليب:يعتمد الإفصاح المحاسبي على الوسائل والأساليب التي تسهل على مستخدمي القوائم المالية على فهم البيانات والمعلومات الموجودة في القوائم المالية، بحيث يجب أن تكون اكثر وضوحا للمستخدمين وأصحاب القرار، وتتمثل أساليب الإفصاح المحاسبي في:

- المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة؛
- القوائم الإضافيةوالكشافاتالملحقة؛
- المعلومات التي يفصح عنها في الملاحظات الهامشية؛
- تقريرالمراجع.[2]

2) العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي : لقد ظهرت عدة عوامل تؤثر في الإفصاح المحاسبي، وتشمل ما يلي ؛

عوامل بيئية:تختلف التقارير المالية من دولة إلى أخرى لعدة أسباب، فقد تكون هذه الأسباب اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية.

عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات وخاصة في مدى توافر الملائمة والثقة بهذه المعلومات إضافة إلى القابلية في التحقيقوالمقارنة.

عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:مثل حجم الوحدة الاقتصادية(حجم الأصول) يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستخدمين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين، وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات صغيرة الحجم.

---

[1] عطا الله وراد خليل، محمد عبد الفاتح العشماوي، **الحكومة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008، ص104.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 293-299

مهنية عدد المساهمين بحيث تبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية، القوانين المعمول بها، المدقق الخارجي والضوابط التي تتطلبها عملية التدقيق وذلك من خلال فحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية بفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر في درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، أو أجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.

عوامل مالية وتتعلق بتسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملأ، عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

وبناء على ما تم عرضه يمكن القول بأن الإفصاح المحاسبي هو أساس نجاح الأسواق المالية، وهو ما يخلق جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في الأسواق المالية والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي يشكلها هاته الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.[1]

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي

تسعى المؤسسة الاقتصادية من خلال الإفصاح المحاسبي إلى عدة أهداف، وتتمثل في:

- عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة واضحة خالية من التضليل والغموض ومعرفة المركز المالي للمؤسسة؛
- معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات؛
- سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمها؛
- طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج اليها من يستخدم هذه القوائم المالية بصفة أساسية؛[2]
- حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى مثل المساهمين والمستثمرينوالمقرضين؛
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛

[1] سعيد عبد الحليم، **محاولة تقيم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيض بسكرة، 2015، ص187-188

[2] وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **الدراسات المتقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص68

- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين لتقييم العوائد على استثماراتهم.[1]

المطلب الثاني: ماهية المؤسسة الاقتصادية

سنتطرق ضمن هذا المطلب إلى كل من مفهوم وأهداف المؤسسة الاقتصادية ؛

الفرع الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

إن موضوعالمؤسسة الاقتصادية كان ومزال مجالا واسعا للدراسات العلمية والاقتصادية، والأبحاث النظرية والميدانية، حيث تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية في اقتصاد أي دولة، كما أنها تعبر عن علاقات اجتماعية لأن نشاطها بشكل عام يتم ضمن مجموعة من العناصر البشرية المتعاملة فيما بينها من جهة والعناصر المادية من جهة أخرى.

إن عملية إعطاء ووضع مفهوم واضح للمؤسسة الاقتصادية يعتبر أمر بالغ الصعوبة، فقد تعددت وتباينت أراء الاقتصاديين حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية، وهناك جملة من الأسباب التي أدت إلى عدم الوقف على تعريف موحد للمؤسسة الاقتصادية أهمها:

التعريف الأول: المؤسسة هي وحدة إنتاجية ومركز توجيه عوائد الإنتاج، ولكن تعتبر كوحدة اجتماعية تتخذ مجموعة من القرارات من اجل اقتحام أكبر عدد من الأسواق وكذلك لتحقيق مجمل أهدافها.[2]

التعريف الثاني:المؤسسة هي منظمة اقتصادية مكونة من وسائل مادية، بشرية ومالية المستعملة من أجل إنتاج يسوق للسوق سواء كانت سلع أو خدمات.[3]

التعريف الثالث: المؤسسةهي وحدة تقنية، لأنها تقوم بالجمع بين عوامل الإنتاج المختلفة لإنتاج سلع وخدمات، وهي منظمة اجتماعية، لأنها عبارة عن مجموعة من الأفراد يتميزون بخصائص اجتماعية مختلفة وهي خلية سياسية لأنها عبارة عن مجال سياسي ونظام مفتوح، لها علاقات مع البيئة التي تعمل فيها وبذلك فهي تعبر عن مختلف الصراعات والتناقضات التي تخضع لها المؤسسة ضمن محيطها الداخلي.

---

[1] عثمان زياد عشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية رقم 01**، مذكرة ماجيستر، دراسة منشور، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، 2008، ص25-26

[2] ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 1988، ص11

[3] زياني سفيان، **أثر العجز المالي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماجيستر، ك العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2014، ص13

التعرف الرابع: المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني اجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل السلع والخدمات بين أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز الزماني والمكاني الذي توجد فيه وتبعا لحجم ونوع النشاط.

التعريف الخامس:المؤسسة هيجميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا، هدفها توفير الإنتاج لغرض التسويق، وهي مجهزة ومنظمة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات.[1]

ومن خلال التعاريف السابقة، تبين لنا وجود عدة زوايا تم من خلالها تحديد مفهوم المؤسسة الاقتصادية فهناك من يركز على الجانب المادي باعتبارها دالة إنتاج تهدف إلى تحقيق الأرباح، وهناك من يركز على الجانب الاجتماعي لها باعتبارها منظمة بالدرجة الأولى، وهناك من يدمج بين العنصرين ويرى أنها عبارة عن نضام مفتوح ومتكامل بين العنصرين السابقين.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسات الاقتصادية

إن أصحاب المؤسسات الاقتصادية سواء كانت عمومية منها أو خاصة، يسعون إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي تختلف وتتعدد، باختلاف أصحاب وطبيعة وميدان نشاط المؤسسات، ويمكن تلخيص الأهداف في نقاط التالية:

أولا: الأهداف الاقتصادية

تحقيق الربح: يعتبرتحقيق الربح المبرر الأساسي لوجود المؤسسة لأنه يسمح لها بتعزيز طاقتها التمويلية الذاتية التي تستعملها في توسيع قدراتها الإنتاجية وتطويرها أو على الاقل الحفاظ عليها وبالتالي الصمود أمام منافسة المؤسسات الأخرى والاستمرار في الوجود [2].

عقلنه الإنتاج:أي الاستعمال الرشد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجياتها من خلال التخطيط المحكم والدقيق للإنتاج والتوزيع ثم مراقبة تنفيذ الخطط والبرنامج وذلك بهدف تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية والإفلاس في آخر المطاف نتيجة لسوء استعمال عوامل الإنتاج.

تغطية المتطلبات التي يحتاجها المجتمع: وهذا من خلال تحقيق كامل عناصر الإنتاج لتلبية الحاجات المتزايدة، ويجب أن يحقق الإنتاج ما يلي:

- مستوى عالي من المرونة؛
- أن يتم الإنتاج في وقته المحدد دون تقديم أو تأخير؛
- أن يتم تسليمه لطالبيه في الوقت المحدد.[3]

[1] عبد الرزاق بن الحبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2006، ص28

[2] ناصر دادب عدون، مرجع سابق، ص17-18

[3] عمار زيتوني، **مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 09، 2006، ص43

ثانيا :الأهداف الاجتماعية

من بين الأهداف الاجتماعية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية على تحقيقها ما يلي:

ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجور ا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ يعتبر العمال العنصر الحيوي والحي في المؤسسة إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النظام الاقتصادي ومستوى المعيشي.

توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل وكذلك التقاعد، بالإضافة إلى مرافق العامة مثل تعويضات الاستهلاك والمطاعم إلخ. [1]

تأهيل العمال:حيث يتم تدريب وتطوير العاملين ورفع مستويات مهاراتهم المهنية، وهذا عن طريق إخضاع العمال إلى دورات تكوين وتدريب من أجل رفع المستوى المهني، ولتخصص حسب القدرة المهنية للعمال. [2]

ثالثا :الأهداف التكنولوجية

من بين الأهداف التكنولوجية التي تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحقيقها، نجد:

البحث والتنمية: حيث مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا، وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح، ويمثل هذا البحث نسبا عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة، وخاصة في السنوات الأخيرة. إذ تتنافس المؤسسات في بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية، تؤدي إلى التأثر على الإنتاج ورفع المردودية الإنتاجية في المؤسسة.

كما أن المؤسسة الاقتصادية تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطوير التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة الكبيرة منها من خلال الخطة التنموية العامة للدولة على مدى متوسط وبعيد المدى، التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات ابتداء من المؤسسات البحث العلمي، والجامعات والمؤسسات الاقتصادية.[3]

[1] ناصر دادي عدوان، مرجع سابق، ص19

[2] إبراهيم بختي، **دور الإنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003، ص05

[3] ناصر دادي عدوان، مرجع سابق، ص21

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

سيتم التطرق ضمن هذا المبحث إلى كل من مقومات الإفصاح المحاسبي ومتطلباته، بعدها يتم التطرق إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بحسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي ومتطلباته

نتناول ضمن هذا المطلب مقومات الإفصاح المحاسبي، ثم متطلبات الإفصاح المحاسبي؛

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات الأساسية التالية:

– **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية، لهذا حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين العموميين.

هوية المستخدم المستهدف لهذه لمعلومات، والمتمثل في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحليين، والدائنين، وقد بنى موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، بحيث بلى احتياجات جميع المستخدمين.

– **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:** ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

– **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها من المعلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية، ومفهوم التكلفة التاريخية، ومفهوم الحيط والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي، يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد تؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من جهة نظر مستخدميها، إضافة إلى أنه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقها من قبل المحاسبين، فتترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات (سواء كانت كمية أو

غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإنه من الضروري ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي . [1]

– **تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** والتي سبقا وتطرقنا إليها في المبحث الأول والتي تمكننا بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويمكن تقديمها في:

- القوائم المالية الأساسية؛
- التوضيح بين قوسين؛
- الملاحظات؛
- بنود مقابلة ومتصلة؛
- القوائم والجداول المرفقة؛
- تقرير المراجع؛
- المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة.

– **توقيت الإفصاح عن المعلومات:** يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد، وعرض، وتقديم المعلومات لمستخدمها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها. [2]

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي

تعد متطلبات الإفصاح المحاسبي من معلومات مالية كانت أو غير مالية كنموذج للإفصاح المحاسبي يمكن الاسترشاد به للحكم على مدى كفاءة المعلومات الواردة بالتقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية.

– **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة الأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤذي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات من السياسات المحاسبة المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فان استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن القوائم المالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الاحداث والظروف، لدلك يكون

[1] محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة** دراسات العلوم الإنسانية ،1993، المجلد 20، العدد الثاني، ص 120-127

[2] عبد النعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة والمساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة**، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين ،2008، ص35

الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها .

– **الأطراف والصفقات الهامة:** يجب أن تشمل ملاحظات القوائم المالية على وصف للصفقات الهامة التي أبرمت بين المؤسسة وأطراف أخرى، كذلك العلاقات الهامة بين الشركة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

– **الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار ونشر تلك القوائم بالفترة اللاحقة.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث بعض الأحداث الهامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة في القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

– **الشكوك حول استمرار المؤسسة:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرار المشروع، في ظل غياب أي توقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته، وفي الحالات التي يتوافر فيها لدى معدي القوائم المالية معلومات أن افتراض استمرار المشروع غير قائم، وان هناك شكوك حول استمرار المنشاة، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

– **الالتزامات المحتملة:** وتمثل التزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها، وتوجد عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشاة أو المنازعات مع أطراف أخرى، والتي قد تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزء رسمي من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح المحاسبي في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى درجة الموضوعية اللازمة لإدخالها ضمن القوائم المالية. [1]

[1] عبد العزيز ناجي و ام السعد بن نوح و منى معروفي، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة الوادي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2018، ص13-14

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

سنتناول ضمن هذا المطلب كل من ماهية النظام المحاسبي المالي والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

من خلال الإصلاح المحاسبي في الجزائر قام المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بمهنة التوحيد المحاسبي بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن مجموعة من المعايير المحاسبية والمعلومة المالية بحيث سنتطرق بصورة اوضح الى النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال ما يلي:

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

تنص المادة الثالثة (3) من قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي أن" المحاسبة المالية أو النظام المحاسبي المالي عبارة عن نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعة ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة الحسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة من بينها محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية المقارنة، المصداقية، الدلالة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر. بحيث يطبق النظام المحاسبي على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مينة على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظمني، ويمكن للكيانات الصغير التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعنين، أن تمسك محاسبية مالية مبسطة.[2]

[1] المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 74، 25نوفمبر 2007، ص03

[2] سفيان أبحري ومراد آيت محمد، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر ،2009

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وبحيث تمكن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراءات المقارنة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة ؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة. بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة. [1]

[1] محمد الطيب خليل، **إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة الوادي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص11-12

ثالثا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي ضمنيا جميع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

1- الدورة المحاسبية: عندما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ وتنتهي في 12/31 كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ الإقفال دورتها المحاسبية، مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المالية، وفي حالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

2- استقلالية الدورات: النتيجة المحققة في كل فترة مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

3- مبدأ قاعدة الوحدة المحاسبية: تعتبر المؤسسة كوحدة محاسبية مستقلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين الأصول وخصوم وأعباء ونواتج المؤسسة من ناحية، وجانب الذي يخص المشاركين بالأموال الخاصة والمساهمين من ناحية أخرى، وعليه يجب أن تأخذ القوائم المالية بالحسبان معاملات المؤسسة دون معاملات ما لكيها.

4- مبدأ قاعدة الوحدة الاقتصادية: لابد من توحيد القياس عند تسجيل الصفقات التي تقوم بها المؤسسة ولقد فرض النظام المحاسبي المالي ضرورة مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري).

5- قاعدة الوحدة النقدية: يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.

كما نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

" تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة. كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي تمكن أن تكون ذات آثر مالي ".

6 – مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة.

7- مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا يؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون. إن تطبيق هذا المبدأ يجب ألا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونة مبالغ فيها.

8- مبدأ استمرارية الطرق: أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على اساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.

9- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

10- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استناد فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

11- مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس، غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أساس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

12- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فانه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقة (القيمة العادلة) وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية. لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة ارتفاع في مستويات التضخم. [1]

[1] محمد طيب خليل، مرجع سابق، ص 7-10

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

تعد القوائم المالية وسيلة ربط واتصال لنقل المعلومات المالية إلى من هم بحاجة اليها من مستثمرين خارجين وأطراف اخرى خارج المؤسسة، ويجب على كل مؤسسة الإفصاح عن هذه القوائم للأطراف المستفيدة.

أولا: تعريف قائمة الميزانية

حسب المادة 33 من القانون رقم 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه " :بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل تحدد الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر غير الجارية. حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة استحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.[1]

ثانيا: تحليل–مكونات الميزانية

الأصول: وتضم العناصر الآتية:

الأصول الجارية: يجب أن يصنف الأصل على أنه جاري في الحالات الآتية:

- عندما يكون من المتوقع بيعه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك خلال دورة مالية واحدة؛
- عندما يتم الاحتفاظ به لأغراض المتاجرة أو لفترة قصيرة ويتوقع أن يتم بيعه خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- عندما يكون أصل نقدي أو معادلة نقدية ولا يوجد قيود على استعماله.
- وتتمثل الأصول الجارية فيما يلي:
- المخزونات؛
- الزبائن؛
- مدينون أخرون؛
- حسابات الخزينة الموجب وما يعادلها[2].

الأصول غير الجارية: هي الأصول التي يفوق بقائها السنة المالية داخل المؤسسة وتستخدمها لأغراضها الخاصة وتتمثل في:

- القيم الثابتة المعنوية وتضم شهرة المحل والقيم الثابتة الأخرى؛
- القيم الثابتة المادية التي تتضمن الأراضي، المباني، القيم الثابتة الأخرى؛
- التثبيتات الجاري إنجازها؛
- التثبيتات المالية تصم سندات المساهمة، مساهمات وحقوق مماثلة، القروض والأصول المالية غير الجارية[3].

الخصوم: وتضم العناصر التالية:

---

[1] – بالعجوز حسين، **التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية**، ملتقى وطني حول التشخيص المالي ، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير ، محمد الشريف مسا عدية ، 2012 ،ص 03-10

[2] عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، جيطلي للنشر ، الجزائر ، 2009 ، ص 10-11

[3] تقرير لجنة المحاسبة الدولية، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة :مجموعة طلال أبو غزالة، منشورات المجتمع العربي- للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2011 ، ص 83

الخصوم الجارية: يجب أن يصنف الخصم على أنه جاري في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع التسوية خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة؛
- عندما يستحق السداد أو التسوية خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية وتتمثل في الموردون، الحسابات الملحقة، الضرائب.

الخصوم غير الجارية: وهي التي تفوق السنة المالية داخل المؤسسة وتتمثل في:

- القروض والديون المالية؛
- الضرائب المؤجلة والمخصصة؛
- الديون الغير المتداولة؛
- المخصصات والمنتجات المقيدة سلفا .

رؤوس الأموال الخاصة : وتتمثل في رأس المال المصدر، رأس المال الغير المطلوب، علاوات، الاحتياطات، فرق اعادة التقييم.[1]

يتحدد نموذج الميزانية المالية حسب (**SCF**) من خلال الشكل رقم : (1-1)

[1] – هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2010، ص264 – 263

الجدول رقم :(1–1) الميزانية المالية حسبSCF

الأصول	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	الخصوم	القيمة الإجمالية
الأصول غير الجارية				**رؤوس الأموال الخاصة**	
التثبيتات المعنوية				رأس مال الصادرة	
التثبيتات العينية				رأس مال غير المطلوب	
أراضي				علاوات واحتياطات	
مباني				احتياطات موحدة	
تثبيتات عينية أخرى				فروق اعادة التقييم	
تثبيتات قيد التنفيذ				فرق المعادلة	
تثبيتات مالية				النتيجة الصافية– حصة المجموعة	
مساهمات اخرى وحسابات				رؤوس أموال أخرى– الترحيل من جديد	
دائنة ملحقة بها				حصة الشركة الموحدة	
قروض وأصول أخرى غير				حصة الأقلية	
جارية				**المجموع(1)**	
أصل الضرائب المؤجلة				**الخصوم غير الجارية**	
مجموع الأصول غير الجارية				قروض وديون مالية	
الأصول الجارية				ضرائب (مؤجلة ومخصصة)	
مخزونات ومنتجات قيد الصنع				ديون غير جارية أخرى	
الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة				مخصصات ومنتجات	
الزبائن				مقيدة سلفا	
مدينون أخرون				**مجموع الخصوم غير الجارية (2)**	
الضرائب والرسوم				**الخصوم الجارية**	
توظيفات وأصول مالية جارية أخرى				الموردون والحسابات المرتبطة	
الخزينة				الضرائب	
مجموع الأصول الجارية				ديون أخرى	
				الخزينة	
				مجموع الخصوم الجارية(3)	
مجموع الأصول				**مجموع الخصوم**	

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008 المحدد لقواعد التقييم ومحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد: 19، ص: 28.

ثالثا: عرض جدول حسابات النتائج

تعريف جدول حسابات النتائج: "هو عبارة عن تقرير يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، ويتضمن الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة حيث يكون الفرق بينهما نتيجة صافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة، الإيراد –المصاريف = النتيجة." [1]

" هو بيان تلخيصي لأعباء وإيرادات المؤسسة خلال السنة المالية الحالية لتبرز النتيجة الصافية إذا كانت مكسبا أو خسارة، تمكن المعلومات الموجودة في قائمة حسابات النتائج كل المستثمرين والدائنين من تقييم الأداء السابق للمؤسسة فتساعد:

- **المستثمرين** :تقدير القيمة الاقتصادية للمؤسسة؛
- **الدائنين** :تحديد احتمال استرداد حقوقهم بالمؤسسة[2]."

وتحتوي قائمة حسابات النتائج حسب الطبيعة على ما يلي:

- إنتاج السنة المالية هو عبارة عن رقم الأعمال مطروح منه تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال؛
- استهلاك السنة المالية وهو عبارة عن المشتريات المستهلكة مضاف إليها الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى؛
- القيمة المضافة للاستغلال وهو الفرق بين انتاج واستهلاك السنة المالية؛
- الفائض الاجمالي من الاستغلال وهو مجموع أعباء المستخدمين، والضرائب والرسوم المدفوعة؛
- النتيجة العملياتية وهي عبارة عن الفائض الإجمالي من الاستغلال مضاف اليه منتجات العمليات الأخرى واستئناف عن خسائر القيمة والمؤونات مطروح منها الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات والإهتلاكات والمؤونات؛
- النتيجة المالية وهي عبارة عن لا فرق بين المنتوجات والأعباء المالية؛
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية وهي عبارة عن الفرق بين أعباء ومنتجات الأنشطة العادية؛
- النتيجة الغير عادية وهي الفرق بين العناصر الغير عادية للمنتجات والأعباء؛
- النتيجة الصافية وهي الفرق بين النتيجة الصافية للأنشطة العادية وغير العادية.[3]

[1] – الياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية** ، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة ، بسكرة ، 2010 ، ص45.

[2] – وردة سيعاد، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS – تداعيات وافاق تطبيقها على الاقتصاد الوطني**، ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة ام البواقي، ص167 .

[3] – إسماعيل يحي التكريتي واخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن،2010 ، ص. 259.

الجدول رقم (1-2): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

البيان	المبالغ
المبيعات والمنتوجات الملحقة الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	
1-إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
2استهلاكات - السنة المالية	
3القيمة - المضافة للاستغلال(1-2)	
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
4-إجمالي فائض الاستغلال	
المنتوجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	
5 –النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية الأعباء المالية	
6- النتيجة المالية	
7 -النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 -النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية - منتوجات-	
عناصر غير عادية - أعباء-	
9- النتيجة غير العادية	
10- صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: بدوي الياس، مرجع سابق، ص: 30.

وتحتوي قائمة حسابات النتائج حسب الوظيفة وذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق وصور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

- هامش الربح الإجمالي وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وتكلفة المبيعات؛
- النتيجة العملياتية وهي عبارة عن الفرق بين منتجات أخرى عملياتية والأعباء الإدارية؛
- النتيجة العادية قبل الضريبة وهي عبارة عن مصاريف المستخدمين ومخصصات والإهتلاكات وأعباء مالية مطروح منها المنتوجات المالية؛

النتيجة الصافية للسنة المالية وهي النتيجة الصافية للأنشطة العادية مضاف إليها المنتجات الغير عادية مطروح منها الأعباء غير العادية.[1]

الجدول رقم (1-3): حسابات النتائج حسب الوظيفة

البيان	السنةN
رقم الأعمال كلفة المبيعات	
1-هامش الربح الإجمالي	
المنتوجات العملياتية الأخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية الأعباء العملياتية الأخرى الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	
2-النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية الأعباء المالية	
النتيجة المالية	
3-النتيجة العادية قبل الضرائب	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغير ات)عن النتائج العادية	
4-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية – منتوجات. عناصر غير عادية – أعباء.	
5-النتيجة غير العادية	
6-صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: بدوي الياس، المرجع السابق، ص: 31.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **عرض الكشوف المالية**، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، العدد29 ، الصادر في تاريخ 25 مارس2009 ، ص25 - 24 .

رابعا: عرض قائمة التدفقات النقدية

1- تعريف قائمة التدفقات النقدية: من القوائم الهامة جدا والاجبارية في النظام المحاسبي المالي كما تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (" IAS7) قائمة التدفقات النقدية "فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي، والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية، فالمؤسسة عليها دائما أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارها هدفين متعارضين في المؤسسة.

هذه القائمة تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة، وهي بمثابة رصيد للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والرأسمالية في المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة.[1]

2- مكونات جدول تدفقات الخزينة : يتكون من ثلاث مصادر وتتمثل في:

2-1 التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية : يقصد بالأنشطة التشغيلية تلك الأنشطة التي تولد مداخيل للمؤسسة، والتي لا تنتمي للاستثمار والتمويل وتتشكل هذه التدفقات من النشاطات الأساسية للمؤسسة، وتتمثل هذه التدفقات في فرق تحصيلات الاستغلال ونفقات الاستغلال والذي يترجم نشاطات المؤسسة إلى تدفقات مالية موجبة وتدفقات مالية سالبة، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تتضمن العمليات النقدية الداخلية والخارجية الآتية:[2]

2- 1-1 التدفقات النقدية الداخلة من النشاطات التشغيلية : ومن أمثلتها:

- متحصلات من العملاء المدنيين وأوراق القبض؛
- متحصلات من الفوائد المدفوعة؛
- متحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية كالأسهم والسندات؛
- متحصلات من العقود المحتفظ بها بقصد المضاربة؛
- متحصلات نقدية من المال المعاد من الموردين والناتج من مردودات المشتريات؛
- متحصلات نقدية لمشروع تأمين.

2- 1-2 التدفقات النقدية الخارجة من النشاطات التشغيلية : ومن أمثلتها:

- مدفوعات من شراء مواد خام أو بضائع؛
- مدفوعات لسداد العملاء الدائنون وأوراق الدفع؛
- مدفوعات رواتب الموظفين والأجور؛
- مدفوعات نقدية للحكومة كالضرائب والرسوم والغرامات؛
- مدفوعات أخرى فوائد القروض وسداد ضريبة الدخل؛
- المدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل والاتجار.

وللحصول على صافي التدفقات النقدية التشغيلية ذلك بإجراء الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.[3]

---

[1] - اليأس البدوي، مرجع سابق، ص49 - 48.

[2] - سوزان عطاد، **العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الأسهم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 07**، بحيث مقدم استعمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعية الإسلامية، منشورة، غزة، فلسطين، 2006 ، ص65-66

[3] - وردة سعاد، مرجع سابق، ص169.

2- 2 التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : هي التدفقات النقدية الناتجة من النشاطات الإستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من شراء وبيع الأصول الثابتة وكذلك الاستثمارات في الديون وملكية الأسهم والسندات للمؤسسات، ويشمل هذا النوع التدفقات النقدية المرتبطة بحيازة أو بيع الأصول الإنتاجية التي تستخدمها المؤسسة.

وتتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية العمليات النقدية الداخلة والخارجة:

2- 2-1 التدفقات النقدية الاستثمارية الداخلة[1] : وتتمثل في:

- المتحصلات التي تحصل عليها المؤسسة من بيع الأصول الإنتاجية مثل الأرضي، المباني، المعدات، المواد الخام؛
- المتحصلات النقدية التي عليها المؤسسة من بيع الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسندات طويلة الأجل والعقارات المملوكة من قبل المؤسسة؛
- المتحصلات النقدية من سداد المستحقات فورية والقروض المقدمة لأطراف أخرى غير المؤسسات المالية؛
- المتحصلات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيار.

2- 2-2 التدفقات النقدية الاستثمارية الخارجة : وتتمثل في:

- المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى وأي نفقة تتحملها المؤسسة من أجل تصنيع الأصول الثابتة؛
- المدفوعات النقدية التي تدفع من أجل الحصول على استثمارات طويلة الأجل؛
- المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة.

2-3 التدفقات النقدية من النشطات التمويلية : يقصد بالنشاط التمويلي كما هو وارد بمعيار الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية، والاقتراض بالمؤسسة وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من قروض أو إصدار أسهم، وتتمثل فيما يلي:

- المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو الصكوك الملكية الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للملاك للاقتناء واسترداد أسهم المؤسسة؛
- المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأو ا رق الدفع والسندات؛
- السندات النقدية للمبالغ المقترضة؛
- المدفوعات النقدية التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزام القائم والمتعلق بعقود التأخير التمويلي،
- سداد توزيعات الأرباح.[2]

3- طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة : ويتم بطريقتين وهما:

3-1 الطريقة المباشرة : إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية" الزبائن، الموردين، الضرائب "قصد الحصول على تدفق للخزينة صافي، ويتم تقريب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.[3]

---

[1] - كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية الأغراض والاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006 ، ص156 .

[2] -كمال الدين الدهراوي، نفس المرجع السابق، ص157.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **عرض الكشوف المالية الفصل الرابع" جدول سيولة الخزينة"**، قرار يحيد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، العدد19 ، الصادر في تاريخ 25 مارس2009 ، ص 26-27

الجدول رقم (1–4): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

البيان	ملاحظة	السنةN	السنةN–1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال. تحصيلات المقبوضة من الزبائن. المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين. الفوائد والمصاريف المالية المدفوعة. الضرائب على النتائج المدفوعة.			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار. تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية. التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية. تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية. التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المالية. الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية. الحصص والاقساط المقبوضة حتى النتائج المستلمة.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل. التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم. حصص الارباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.			
التحصيلات المتأتية من القروض.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من انشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغييرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعدلاتها عند اقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبة			

المصدر : الياس بدوي، المرجع السابق، ص: 35.

3 – 2 الطريقة غير المباشرة : إن الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري ترتكز على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة" والإهتلاكات، التغيرات الزبائن، المخزونات، التغيرات الموردين"[1].

الجدول رقم (1–5): قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)

البيان	الملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N–1
تدفقات الخزينة المتأتية من انشطة الاستغلال			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات (تسويات) لـ:			
*الإهتلاكات والمؤونات.			
*تغير الضرائب المؤجلة.			
*تغير المخزونات.			
*تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى			
*تغير الموردين والديون الاخرى			
*نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة.			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم الثابتة.			
تأثير تغيرات محيط الادماج (التجميع)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة أ رس المال النقدي			
إصدار القروض			
تسديد القروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعدلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعدلاتها عند اقفال السنة المالية			
تأثير التغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير الخزينة خلال الفترة			

المصدر : المرجع السابق، ص: 36.

[1] – حسين أحمد دحدوح، **دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة جامعية العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني، العدد الثاني، دمشق،2008 ، ص.217 – 215 .

خامسا: عرض قائمة التغير في الأموال الخاصة

1- تعريف قائمة التغير في الأموال الخاصة: "معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملاحق جدول يبين تطوير الأموال الخاصة، بينما جعل المعيار(IAS1) هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، تعتبر قائمة التغيرات حقوق الملكية من القوائم المالية الحديثة، وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة.

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب أدرجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة بـ:

- النتيجة الصافية؛
- كل عناصر النواتج والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة؛
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة؛
- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة؛
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة[1]."

2- مزايا قائمة التغير في الأموال الخاصة: وتحقق هذه القائمة المزايا الآتية:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وبنودها وأي تفصيلات أخرى؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث للأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل" :المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع[2]."

[1] - اليأس بدوي، مرجع سابق، ص54.

[2] - 2خالد جمال الجعارات ، مرجع سابق ، ص30.

الجدول رقم (1–6): جدول تغير الأموال الخاصة

البيان	الملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياجات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبرN-2						
التغيرات في الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة أ رسمال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN-1						
التغيرات في الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح والخسائر غير مدرجة في الحسابات في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة أ رسمال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN						

المصدر: بدوي الياس، مرجع سبق ذكره، ص:55.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة في الإفصاح المحاسبي

المطلب الأول : الدراسات السابقة

بالرغم من الدور الفعال الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية إلا أنه لم يحظى بكثير من الاهتمام على الصعيد المحلي، وذلك يرجع إلى القيود المفروضة من قبل المؤسسات الاقتصادية والمالية حيث يصنع تقييم المعلومات التفصيلية اللازمة لهذا الموضوع بحجة السرية المهنية، ونظر لما تملكه الدراسات السابقة من أهمية بالغة بالنسبة لدراستنا الحالية سنتطرق للبعض منها، كالآتي :

1- دراسة فارس بن يدير، هشام شلغام، الطيب مداني ، بعنوان: "واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر" ، 2016 .

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التزام الشركات البترولية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتضمنة في النظام المحاسبي المالي وأيضا دراسة أثر ذلك الالتزام عن جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال توزيع استبيان على مجموعة من الشركات البترولية الجزائرية.

وتبين من نتائج الدراسة ما يلي :

1- التزام الشركات محل الدراسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد قوائمها المالية من وجهة نظر المدراء الماليين والمحاسبين لتلك الشركات؛

2- وجود أثر إيجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وجودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية.[1]

2- دراسة عبد العزيز ناجي ، بعنوان: "واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" ،2018 .

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة ؛ بحيث اعتمد الباحث أسلوب التحليل الوصفي باستخدام أداة الاستبيان في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن: المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في الجزائر تلتزم عند اعداد قوائمها المالية بمتطلبات الافصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛ كما أنها تواجه عوائق تحد من قدرتها على هذا الالتزام. [2]

[1] - دراسة فارس بن يدير، هشام شلغام،الطيب مداني، **"واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر"** ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 02، جامعة قصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2016.

[2] - دراسة عبد العزيز ناجي ،**"واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"** ، مذكرة تخرج ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم تسيير ، جامعة الوادي ، 2018 .

3- دراسة ناجي سمية ، بعنوان: "متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي الأول – عرض البيانات المالية- دراسة حالة مؤسسة عموري للاستيراد والتصدير"،2016 .

هدفت هذه الدراسة إلى المساعدة على استخراج المعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف المسطرة، حيث اعتمدت الباحثة الأسلوب الإحصائي في مؤسسة عموري للاستيراد والتصدير.

وأظهرت نتائج الدراسة أن:عرض البيانات المالية بصورة صحيحة وموحدة دوليا يجعلها تصدر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لتسهيل عرض البيانات المالية[1].

4- دراسة خلف الله بن يوسف ، بعنوان: " أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية"، 2017 .

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر الإفصاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية خاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج ؛ ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث أسلوب التحليل الإحصائي باستخدام أداة المقابلة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن: نظام المحاسبي المالي يساعد المؤسسة في مسك المحاسبة وهو إدخال البرامج المعلوماتية واعتمادها في شكل رسمي ، كل هذا سيمكن المؤسسة من إنتاج معلومات محاسبية واضح و مفيدة التي كانت في الأصل مبهمة لمختلف الأطراف وقابلة للمقارنة والفهم ، وهذا يعني أنه يستجيب لاحتياجات محاسبة المؤسسات ولذى مستخدمي القوائم المالية.[2]

5- دراسة هاجر مزوار ، بعنوان: " تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الافصاح في النظام المحاسبي المالي (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية) " ، 2014 .

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بقواعد الإفصاح المحاسبي ؛ وقد اعتمدت الباحثة أسلوب التحليل الوصفي باستخدام أداة الاستبيان في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

وأظهرت الدراسة نتيجة أساسية مفادها أن هناك ما التزمت به المؤسسات الاقتصادية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بقواعد الافصاح المحاسبي؛ وهناك ما لم تلتزم به ؛ كما توصلت الدراسة بأن مؤسسات القطاع الخاص هي الأقل التزاما مقارنة بمؤسسات القطاع المختلط ومؤسسات القطاع العمومي؛ وذلك في جميع المعايير.[3]

---

[1]- دراسة ناجي سمية ، بعنوان: "**متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي الأول – عرض البيانات المالية- دراسة حالة مؤسسة عموري للاستيراد والتصدير**" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة ، 2016 .

[2]-خلف الله بن يوسف ،" **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**"، مقالة منشورة في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية . المركز الجامعي افلو ، 2017 .

[3]-هاجر مزوار ،" **تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الافصاح في النظام المحاسبي المالي (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)** " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية علوم الاقتصاديةوالتجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2014 .

6- دراسة عون وردية ، بعنوان: " دور النظام المحاسبي المالي(SCF) في الإفصاح على المعلومة المالية(دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة) ". 2015 .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية النظام المحاسبي المالي في الرفع من مستوى الافصاح عن المعلومة المالية للمؤسسة ؛ حيث اعتمدت الباحثة أسلوب التحليل الإحصائي في الحصول على المعلومة في مؤسسة الاحسان بالبويرة.

وتوصلت الدراسة إلى: إن المؤسسات الاقتصادية العمومية تهتم بالإفصاح وبشكل شامل مما يعطي مستخدمي هذه المعلومات الثقة في اتخاد القرارات التي تناسبها ، أما الشركات الخاصة فتقوم بالإفصاح ولكن بشئ من التحفظ وعدم إعطاء جميع الحقائق الملزم الإفصاح عنها في الميزانية والمركز المالي . [1]

المطلب الثاني: خصوصية الدراسة الحالية

يمكن إبراز خصوصية الدراسة الحالية فيما يلي :

- اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث توضيح أهمية الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛

- اختلفت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة والعينات العينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت ؛

- اهتمت دراستنا الحالية بكل الجوانب المتعلق بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ، في حين ركزت الدراسات السابقة على جانب واحد وهو متطلبات الإفصاح المحاسبي وأهملت الجوانب الأخرى ؛

- إن خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة تتمثل في اختلاف الدراسة التطبيقية التي تتمثل في قائمة استقصاء عبارة استبيان تدور حول محاور المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى التزامها بمتطلبات الإفصاح المحاسبي .

[1]- عون وردية ،" **دور النظام المحاسبي المالي(SCF) في الإفصاح على المعلومة المالية(دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة)** " ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند لحاج البويرة ، 2015 .

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية ، باعتباره من أهم الممارسات المحاسبية التي شغلت اهتمام المحاسبين وغير المحاسبين وذلك لما له من تأثير على قرارات وتصرفات المهنين بأنشطة الأعمال ، فقد أصبحت المؤسسات الأن تقدم معلومات وضحة وقابلة للفهم والمقارنة بهدف أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية معبرة عن محتوى الحقيقي للبيانات المالية ، فأمام سعي الاقتصاد الجزائري للانفتاح على العالم بالشراكة مع الاتحاد الأوروبي وسعي للانضمام إلى المنضمة العالمية للتجارة ، بحيث أصبح تطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي مطلب أساسي حسب معايير المحاسبة الدولية بهدف تلبية رغبات مختلف مستخدمين المعلومات المالية على المستويين المحلي و الدولي .

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد ما تطرقنا في الفصل السابق إلى المفاهيم المتعلقة متطلبات الإفصاح المحاسبي وكذا أهميته في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وكذا الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، سنحاول في هذا الفصل اختبار مدى تطابق الجانب النظري – متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – مع الواقع العملي، أي معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ، وهذا قصد الإجابة على إشكالية الدراسة.

وللإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة فقد نتناول من خلال هذا الفصل كل من تعريف بعينة ومجتمع الدراسة،وطريقة جمع وتلخيص المعطيات، التعريف بمتغيرات الدراسة، وكذا الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستخدمة في معالجةالمعطيات المجمعه، كما سيتم عرض، تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة و الادوات المستعملة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها

المبحث الاول: الطريقة و الأدوات المستعملة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى منهجية وأدوات الدراسة المستخدمة في عملية البحث، وكذا عرض مجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع المعلومات والنسب والمتغيرات المستخدمة في عملية التحليل، بالإضافة إلى البرامج المستعملة في معالجة المعطيات.

المطلب الاول: الطريقة المستعملة في الدراسة

الفرع الأول : المقابلات الشخصية

سيتم من خلال هذا المطلب توضيح مجتمع وعينة الدراسة التي اعتمدنا عليها لحل إشكالية الدراسة عن طريق توزيع استبيانات وكذا شرح لمتغيرات الدراسة لهذا البحث.

أ)–مجتمع الدراسة : عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وبالتالي كان التركيز على الأكاديميين الحائزين على شهادات علمية في المحاسب والتخصصات ذات صلة،وكذا المهنيين أصحاب الخبرة الميدانية، وعليه سنعرض الفئات التي تشكل مجتمع الدراسة كما يلي:

–الفئة الأولى: الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة؛

–الفئة الثانية:المهنيين المعتمدين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذلك مدراء مصلحة المالية لدى المؤسسان الاقتصادية).

ب)–عينة الدراسة:تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بإرسال حوالي (70)استمارة و حصلنا على (39) رد استبيان شملت أكاديميين ومهنيين محاسبي على مستوى ولاية ورقلة ، تقرت والولايات الأخرى ،كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات عن طريق البريد الالكتروني و ذلك لعدم القدرة على التنقل في هذه الجائحة.

وقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم من خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان :

الجدول رقم (1.2) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

البيـــــان	الاستبيان	
	العدد	%النسبة المئوية
عدد الاستماراتالمبعوثة	70	100%
عدد الاستمارات التي لم يرد عليها	20	28.57%
عدد الاستمارات الملغاة	11	15.71%
عدد الاستمارات القابلة للتحليل	39	55.72%

المصدر: من إعداد الطالبين (بالاعتماد على استمارات الاستبيان)

يوضح الجدول السابق (1.2) الإحصائيات الخاصة بالعدد الإجمالي لاستمارات الاستبيان الموزعة والذي كان عددها 70 استمارة بنسبة100%، بعد عملية تجميع الاستمارة لم يرد على 20 استمارة و تم إلغاء11منها، وعليه قمنا بتحليل 39 استمارة بنسبة55.72% وهي التي تم اعتمادها، في الوصول إلى استنتاجات الدراسة من خلال الاستمارة الموزعة والتي لم يتم إلغائها، أفرغت الاستمارات المعتمدة في برنامج التحليل الإحصائي.

الفرع الثاني : استبانة الدراسة

أ)– مراحل إعداد الاستبيان: لكي تكون الاستمارة الاستبيان دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد تم تصميمها على مرحلتين:

–مرحلة التصميم الأولي:تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة،و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

– استعمال لغة سليمة عند صياغة الأسئلة؛

– صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛

– ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

– بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التحكيم و التأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

–مرحلة التصميم النهائي:وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة و من ثم التصميم النهائي للاستمارة.

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بمهنة المحاسبة و الجباية والمالي ،لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبان ثم إعدادها لهذا الغرض و تحليلها باستخدام البرنامجSPSS.

ب)–هيكل الاستبيان:تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه،لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحض بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على أربع صفحات تتضمن 20سؤالا مقسمة إلى 3 أجزاء: (انظر إلى الملحق رقم 1).

– الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 03أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أنتساهم في تفسير النتائج؛

– الجزء الثاني:متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 20سؤالا والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى 3 محاور :

المحور الأول: تضمن 8 سؤال يتعلق بمدى التزام المؤسسات بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي، وما يتعلق بها من إيضاحات المتممة للقوائم المالية؛

المحور الثاني: تحتوي على 5 أسئلة خاصة بضاحات حول السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية ؛

المحور الثالث: تحتوي على 4 أسئلة حول إيضاحات عامة حول المؤسسات الاقتصادية في الجزائر من حيث طبيعة القانونية ونشاطها ....إلخ .

و قد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارات الثلاثي و الذي تحمل ثلاثة إجابات و هذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء العينة لفقرات الاستبيان، بالتالي ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم(2.2):مقياس ليكارات الثلاثي

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	3	2	1

المصدر:عز عبد الفتاح، مقدمة في إحصاء الوصف الاستدلالي باستخدام (SPSS) الجزء الثالث، ص538

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الاول : تحكم و اثبات الاستبانة

أ)**–تحكيم الاستبيان:** قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق:

– دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛

– توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

–من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

ب)–اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرو نباخ:

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرو نباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0–1) ولكل منها دلالة.

–نتائج اختبار الثبات:عندما قمنا بتطبيق آلفا كرو نباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من39فردا تحصلنا على القيمة آلفاكرو نباخ"0.621"وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول إحصائيا.

جدول رقم(3.2):يوضح ثبات الاستبانة

معامل آلفا كرونباخ	
عدد الأسئلة	المعامل
17	0.621
62,1%	
ثبات قوي ويعتمد عليه في تحليل الاستبيان	

المصدر :إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS.

من خلال إجراء اختبار الثبات لـ17سؤال من الاستبيان كانت نسبة لمعامل ألفا كرونباخ، الذي يدل على أنه في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 62.1% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

الفرع الثاني: معالجة الاستبانة

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) لسنة2013،لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول وإلى رسومات بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية "SPSS23"، وبناءً على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي والإحصاء الاستدلالي، من اجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كتالي :

-حساب اختبار ثبات الاستبيانبطريقة ألفا كرونباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان؛

- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛

- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسطات الحسابية؛

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛

- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛

- تحليل معامل الارتباط سيرمان لربط بين محاور الدراسة واختبار "One-Sampler Test " التي تستخدم في اختبار الفرضيات؛

- اختبار التباين الأحادي One WayAnova.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها

المطلب الأول : دراسة نتائج الخاصة بمعلومات الديمغرافية

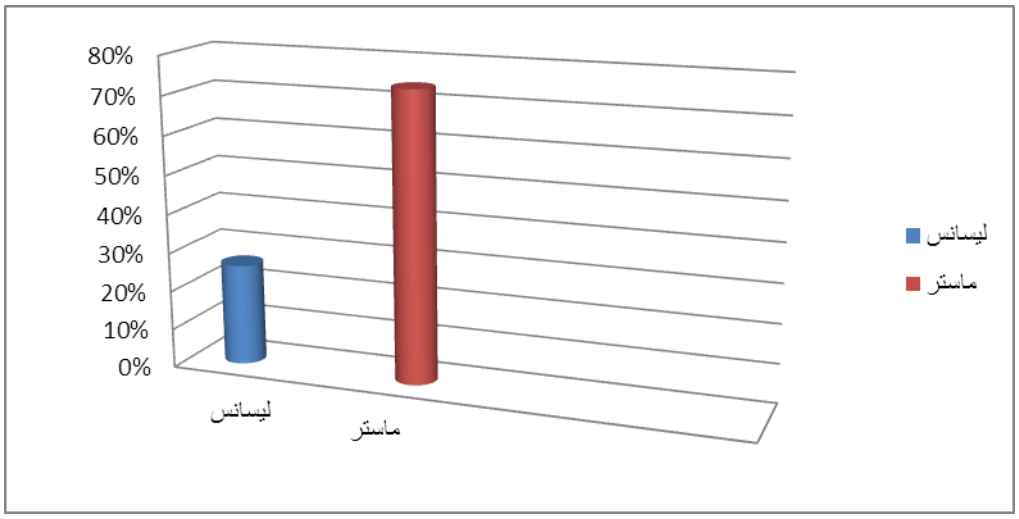
أولا : حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم(4.2):يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرارات	النسبة المؤوية	النسبة الصحيحة	النسب التراكمية
شهادة ليسانس	10	25.6	25.6	25.6
شهادة ماستر	29	74.4	74.4	100
المجموع	39	100	100	

المصدر :إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS.

الشكل رقم (1.2) : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى المؤهل العلمي



المصدر :إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج SPSSوEXCEL.

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، نجد أن أكثر أفراد العينة من لديهم شهادة "ماستر " بنسبة 74.4% ثم تليها المستجوبين الحاصلون على شهادة "ليسانس" تقدر بنسبة 25.6 %

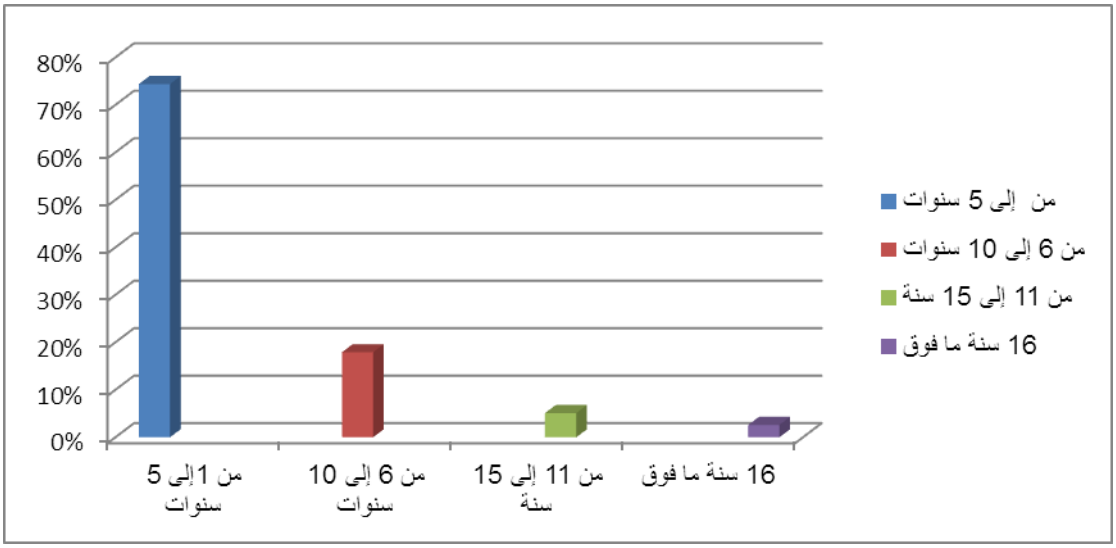
ثانيا : حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم(5.2):يوضح توزيع أفراد العينة حسب مستوى الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية	النسبة الصحيحة	النسب التراكمية
1إلى 5	29	74.4	74.4	74.4
6إلى 10	7	17.9	17.9	92.3
11إلى 15	2	5.1	5.1	97.4
16إلى ما فوق	1	2.6	2.6	100
المجموع	39	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

الشكل رقم (2.2) : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى الخبرة المهنية



المصدر:إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

نلاحظ من الجدول (5.2) و التمثيل البياني أن أكثر أفراد عينة الدراسة ذات الخبرة "أقل من 5 سنوات " قدرت بنسبة 74.4% ، أما بنسبة 5.1% كانت للعينة من "11 إلى 15سنوات " وكانت نسبة عينة" أقل من 10 سنوات" 17.9% و نسبة عينة أكثر من 16 سنة 2.6%.

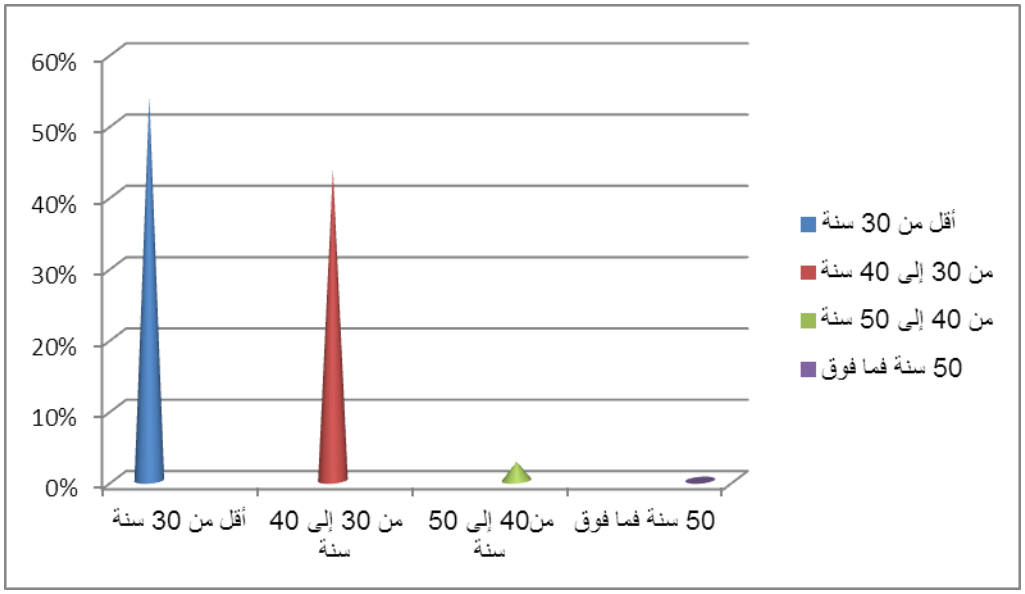
ثالثا : حسب العمر

الجدول رقم(6.2):يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية	النسب الصحيحة	النسبة التراكمية
أقل من 30	21	53.8	53.8	53.8
من 30-40 سنة	17	43.6	43.6	97.4
من 40-50 سنة	1	2.6	2.6	100
50 سنة وما فوق	0	0	0	
المجموع	100.0	100.0	39	

المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

الشكل رقم (3.2) : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من خلال الجدول السابق و التمثيل البياني نلاحظ أن توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب العمر لأفراد العينة ،نجد من أعمارهم أقل من 30 سنة أعلى نسبة تقدر ب 53.8%ثم الذين أعمارهم من 30 إلى 40سنة بنسبة 43.6% ثم يليهم الأعمار ما بين 40 الى 50 منعدمة بسنبة 2.6% ثم يلهم الأعمار الأكثر من 50 سنة بنسبة 0%.

الفرع الثاني : دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

أولا : تفسير الإجابات عن عينة الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول تفسير و تحليل الإجابات من عينة الدراسة بخصوص كل خاصية، من خصائص النوعية المدروسة تم استنتاج بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي المرجح لكل خيار، بغية تحديد مجال للاتجاه العام للإجابات تأسس على مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(7.2):يوضح المتوسط المرجح لمقياس ليكارت الثلاثي

المتوسط المرجح	الاتجاه العام
1.66-1	غير موافق
2.33-1.67	محايد
3-2.34	موافق

المصدر:عز عبد الفتاح، مقدمة في إحصاء الوصف الاستدلالي باستخدامSPSSالجزء الثالث، ص538.

ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التيتم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقةمدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي .

الجدول رقم (8.2): الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يتم إعداد الكشوف المالية الخالية من قائمة التدفقات النقدية وفقا لأساس الاستحقاقات المحاسبية.	41.0	2.6	56.4	2.3846	0.54364	موافق
كل مؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل.	79.5	10.3	10.3	2.6923	0.65510	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح المحاسبي لبنود الأصول الثابتة والإضافات خلال السنة.	61.5	7.7	30.8	2.5385	0.64262	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن مخزوناتها سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة.	12.8	66.7	20.5	2.5385	0.71987	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصصات ضريبة الدخل	59.0	2.6	38.5	2.5641	0.55226	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص مكافأة نهاية الخدمة.	38.5	23.1	38.5	2.1538	0.77929	محايد
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	59.0	20.5	20.5	2.3846	0.81484	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الإجازات المتراكمة.	33.3	23.1	43.6	2.1026	0.75376	محايد
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية				2.4199	0.33008	

المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من خلال الجدول(8.2) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة باستخدام الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ،حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي العام (2.4199)و الذي يقع بين (2.34) و أقل من (3) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارات الثلاثي ، و هي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" و التي تؤكد رضا و موافقة أغلبية الأفراد العينة على وجود التزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي أهميتها داخل المؤسسة ، حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.31).

بحيث حصلت الفقرة الثانية على أعلى متوسم حسابي 2.6923 وهذا يذل على أن المجيبين يوافقون على أن، المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تلتزم بإعداد قوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل ،

الفقرة الأولى: "يتم إعداد الكشوف المالية الخالية من قائمة التدفقات النقدية وفقا لأساس الاستحقاقات المحاسبية" ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.3846 بانحراف معياري0.5436 باتجاه موافق أي أن هناك برنامج للقيام بعمليات إعداد الكشوفات المالية خالية من قائمة التدفقات النقدية أي هناك التزام بالإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية لكن بشيء من التحفظ نظرا لسرية المهنة وصعوبة التي توجها المؤسسات في عملية الإفصاح المحاسبي .

الفقرة الثانية : " كل مؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل"؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.6923بانحراف معياري 0.65510 باتجاه موافق أي أن كل مؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل بحيث يعتبر هذا المبدأ هو الرئيسي للمؤسسة الاقتصادية بفومها الحديث الذي تسعى المؤسسة لتحقيقها وهو الاستمرارية وليس لها نية في تصفيتها وتوسيع نشاطاتها .

الفقرة الثالثة : " كل مؤسسة تقوم بالإفصاح المحاسبي لبنود الأصول الثابتة والإضافات خلال السنة" ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.5385بانحراف معياري 0.64262 باتجاه موافق أي أن كل مؤسسة تقوم بالإفصاح المحاسبي لبنود الأصول الثابتة والإضافات خلال السنة او التخلي عنها خلال السنة .

الفقرة الرابعة : "كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن مخزوناتها سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة" ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.5385بانحراف معياري 0.71987 باتجاه موافق مما يعني موافقة الجيبين على و جود إفصاح عن بنود المخزونات سوى كانت تامة الصنع أو نصف مصنعة .

الفقرة الخامسة : " تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصصات ضريبة الدخل " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.5641بانحراف معياري 0.55226 باتجاه موافق مما يعني موافقة الجيبين على و جود إفصاح عن بنود الضريبة الدخل والتزامات اتجاه مصلحة الضرائب .

الفقرة السادسة: "تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص مكافأة نهاية الخدمة " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.1538بانحراف معياري 0.77929 باتجاه محايد وهذا يعني انا هناك تحفظ كبير لدى المؤسسات في عملية الإفصاح على مخصصة مكافأة نهاية الخدمة خاصة المؤسسات الخاصة تكأد تنعدم .

الفقرة السابعة : " تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.3846بانحراف معياري 0.81484 باتجاه موافق وهذا يعني انا هناك وجود إفصاح عن الارتباطات المالية والصفقات مع الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة فيما يتعلق من الحقوق المؤسسة اتجاه الغير وديون المشكوك في تحصيلها الالتزامات اتجاه الغير

الفقرة الثامنة : "تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الإجازات المتراكمة " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.1538بانحراف معياري 0.77929 باتجاه محايد وهذا يعني انا هناك تحفظ كبير لدى المؤسسات في عملية الإفصاح على مخصصة الإجازات المتراكمة ومخصصات مختلفة .

نستنتج مما سبق أن معظم الفقرات تؤكد على انا هناك وجود التزام ، حيث ان المتوسط الحسابي لجميع الفقرات هو 2.4199 ، مما يعني أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تلتزم بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية لكن هناك ضعف و بعض التحفظات في الايضاحات الخاصة بالميزانية وجدول التدفقات النقدية .

ثالثا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني (ايضحات الخاصة بالسياسات المحاسبية)

يوضح الجدول التالي النتائج تم التي التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلقة بعملية التسيير الجبائي

الجدول رقم (9.2): ايضاحات السياسات المحاسبية .

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تقوم كل مؤسسة بإعداد توضيح يبرز أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوف المالية.	66.7	7.7	25.6	2.5897	0.63734	موافق
كل مؤسسة تقوم بإعداد توضيح بناءا على أنها ممتثلة للمعايير المحاسبة الدولية.	59.0	10.3	30.8	2.5881	0.68333	موافق
يتم الإفصاح عن البنود الطارئة في القوائم المالية.	41.0	15.4	43.6	2.2564	0.71517	محايد
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية.	12.8	59.0	28.2	1.5385	0.71987	لا أوافق
كل مؤسسة تشمل آسس القياس المستخدمة لها التكلفة التاريخية، ، القيمة العادلة والقيمة القابلة لتحقيق.	71.8	5.1	23.1	2.7667	0.57735	موافق
إيضاحات السياسات المحاسبية				2,34788	0.35198	

المصدر :إعداد الطالب بناءعلى معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من خلال الجدول(9.2) نلاحظ ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة إيضاحات السياسات المحاسبية ،حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي العام (2.3478)و الذي يقع بين (2.34) و أقل من (3) كما ان هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارات الثلاثي ، و هي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" و التي تؤكد رضا و موافقة أغلبية الافراد العينة ، حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.35198) ، بحيث حصلت الفقرة الخامسة على اعلى متسوط حسابي 2.7667 وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون على أن المؤسسات تعد توضيح يبين أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد كشوفها المالية .

الفقرة الأولى : " تقوم كل مؤسسة بإعداد توضيح يبرز أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة فيإعداد الكشوف المالية " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.5897بانحراف معياري 0.63734 باتجاه موافق مما يعني موافقة الجيبين على أنه يوجد توضيح مفصل على شكل ملاحق يوضح أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوف المالية .

الفقرة الثانية : "كل مؤسسة تقوم بإعداد توضيح بناءا على أنها ممتثلة للمعايير المحاسبة الدولية " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.5881بانحراف معياري 0.68333 باتجاه موافق مما يعني موافقة الجيبين على أنه يوجد توضيح في إعداد الكشوف المالية والتقارير المالية حول تطبيق واستخدام المعايير المحاسبة الدولية.

الفقرة الثالثة: "يتم الإفصاح عن البنود الطارئة في القوائم المالية " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.2564بانحراف معياري 0.71517 باتجاه محايد وهذا يعني انا هناك تحفظ كبير لدى المؤسسات في عملية الإفصاح على البنود الطارئة في القوائم المالية ، الأنهاء لا تكون بشكل دوري وقد تظهر إلى في ظروف استثنائية .

الفقرة الرابعة: "كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 1.5385بانحراف معياري 0.71987 باتجاه لا اوافق وهذا يعني انا معظم المؤسسات لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية ويقتر الأمر إلا على البيانات المالية الأنهاء ذات اهمية بالغة .

الفقرة الخامسة: "كل مؤسسة تشمل أسس القياس المستخدمة لها التكلفة التاريخية، ، القيمة العادلة والقيمة القابلة لتحقيق" ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.7667بانحراف معياري 0.57735 باتجاه موافق مما يعني موافقة الجيبين على أنه كل مؤسسات تشمل أسس القياس المستخدمة في إعداد الكشوف المالية التي تكمن في التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و القيمة القابلة للتحقيق .

نستنتج مما سبق أن معظم الفقرات تؤكد على انا هناك وجود التزام ، حيث ان المتوسط الحسابي لجميع الفقرات هو2.3478 ، مما يعني أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تلتزم بالسياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية لكن هناك ضعف و بعض التحفظات الخاصة الافصاح على المعلومات الغير المالية في القوائم المالية وهذا يتضح من الفقرة الرابعة .

رابعا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التيتم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلق.

الجدول رقم(10.2) توضيحات عامة

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسمها وشكلها القانوني وعنوانها.	100.0	-	-	3.0000	0.00000	موافق
. كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن طبيعة عملها وأنشطتها الرئيسية.	100.0	-	-	3.0000	0.00000	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسم الشركة الأم التابعة لها إن وجدت.	89.7	2.6	7.7	2.8718	0.40907	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاحعما اذ كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة منفردة أو مجموعة من المؤسسات.	56.4	25.6	17.9	2.3846	0.78188	موافق
إيضاحات عامة				2.8141	0.22738	

المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من خلال الجدول(10.2) نلاحظ ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة الإيضاحات العامة حول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي العام (2.8141)و الذي يقع بين (2.34) و أقل من (3) كما ان هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارات الثلاثي ، و هي الفئة التي تشير إلى درجة "موافق" و التي تؤكد رضا و موافقة أغلبية الافراد العينة حول الإيضاحات العامة ، حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.22738).

الفقرة الأولى: " كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسمها وشكلها القانوني وعنوانها " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3 بانحراف معياري 0 باتجاه موافق ، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون بشدة على أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تفصح على اسمها وشكلها القانوني وعنوانها ، بحيث تعد الفقرة الأولى أعلى متوسط حسابي تساويا مع الفقرة الثانية .

الفقرة الثانية: " كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن طبيعة عملها وأنشطتها الرئيسية " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3 بانحراف معياري 0 باتجاه موافق ، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون بشدة على أن المؤسسات الاقتصادية تفصح عن طبيعة نشاطها و عملها الرئيسي .

الفقرة الثالثة: " كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسم الشركة الأم التابعة لها إن وجدت " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.8718 بانحراف معياري 0.40907 باتجاه موافق ، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون على أن تفصح على اسمها وفروعها او اسم الشركة الأم التابعة لها إن وجدت .

الفقرة الرابعة: " كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عما اذ كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة منفردة أو مجموعة من المؤسسات " ؟

من الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.3846 بانحراف معياري 0.78188 باتجاه موافق ، وهذا يدل على أن المجيبين يوافقون على أن المؤسسة الام هي التي قوم بتجميع وإعداد كشوفتها المالية ما إذا كانت مجموعة من المؤسسات .

نستنتج مما سبق أن الفقرات من المحور الثالث تؤكد وجود التزام ، حيث أن التوسط الحسابي لجميع الفقرات بلغ2.8141 حيث أي أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تلتزم بشكل كبير بالإفصاح عن الإيضاحات العامة .

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج وعرض نتائج قياس علاقة الارتباط بين متممة القوائم المالية و السياسات المحاسبية و ايضاحات عامة على المؤسسة الاقتصادية

يقيس معامل الارتباط بيرسون طبيعة العلاقة بين متغيرين كميّين، حيث تبين الإشارة (+ أو –) طبيعةالعلاقة الطردية أو العكسية على التوالي مابين المحاور الثالثة ، أما قيمته فتبين قوة العلاقة (نسبة الارتباط الخطي).

أولا : اختبار سبيرمان لربط بين محاور الدراسة

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحاور من الاستبيان المتعلقة بمصفوفةالارتباط.

الجدول رقم (11.2): مصفوفة الارتباط بين المحاور.

المحاور		المحور الأول	المحاور الثاني	المحورالثالث
المحور الأول	معامل الارتباط	1	-0.422	0.3
	مستوى المعنوية		0.008	0.063
المحور الثاني	معامل الارتباط	-0.422	1	0.0430.
	مستوى المعنوية	0.008		0.795
المحور الثالث	مستوى الارتباط	0.3	0.043	1
	مستوى المعنوية	0.063	0.795	

المصدر :إعداد الطالبين بناءعلى معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

يوضح الجدول السابق مصفوفة الارتباط بين متغيرات الارتباط نموذج الانحدار حيث كان معامل الارتباط الأعلى بين المحور الأول و الثالث ب 1 بدلالة معنوية اصغر من 0,1 بينما بلغ معامل الارتباط بين المحور الثاني و الثالث ب 0,422- بدلالة اصغر من 0,1

من الجدول نستنتج ان هناك علاقة عكسية خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وهي في اتجاه سالب والارتباط تختلف قوته من محور لأخر أي لا توجد علاقة بين المحور الأول والثاني وهذا يعني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بالإفصاح المحاسبي لكن هناك ضعف في عملية إفصاح على السياسات الحسابية ، ونستنتج كذلك أن هناك علاقة طردية بين المحور الأول و المحور الثالث هي هناك التزام بالإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع وجد إفصاح على طبيعة المؤسسة وشكلها القانوني ونشاطها

حيث قوة الارتباط بين المحور الأول والمتغير التابع تقدر ب 42.2% أي ارتباط ضعيف نسبيا

وقوة الارتباط بين المتغير المستقل الثاني والذي هو ممثل لدينا بالمحور الثاني يقدر ب 6.3% أي ارتباط ضعيف وموجب أي كل زيادة في المتغير المستقل هناك زيادة في المتغير التابع

ثانيا :معامل الارتباط R للمتغيرات الداخلة في النموذج

Récapitulatif des modèles[b]									
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	0 .314[a]	0.099	0.049	0.22179	0.099	1.971	2	36	0.154
a. Prédicteurs : (Constante), محوراول ,محورثاني									
b. Variable dépendante : محورثالث									

المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ بعض المقاييس الهامة والمحسوبة من البيانات وأهمها معامل الارتباط Rحيث نلاحظ قيمته في الجدول 0.314 أي ان المتغيرات المستقلة تفسر حوالي 31.4%من المتغير التابع والنسبة الباقية تعود لمتغيرات خارج النموذج والارتباط ذو دلالة احصائية حيث قيمة sigاكبر من 0,01

ثالثا : إختبارOne wayAnova:

أجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي" F" و يسمى ANOVA في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة و ذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير آخر

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
				0.097 .	1.971	0.154[b]
	Résidu	1.771	36	0.049		
	Total	1.965	38			
a. Variable dépendante : محورثالث						
b. Prédicteurs : (Constante), محوراول ,محورثاني						

المصدر :إعداد الطالبين بناء على معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ أن الانحدار معنوي حيث 0.154 = Sig للمتغيرين " المحور الأول والمحور الثاني " وهي أكبر من 0.05 .

رابعا :استخراج المعاملات

المعاملات									
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Correlations		
		B	Std. Errer	Beta			Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	2.394	.300		7.990	0.000			
	المحور الأول	0.236	0.120	0.343	1.967	0.057	0.300	0.312	0.311
	المحور الثاني	-0.066	0.113	-0.102	-0.583	0.564	0.043	-0.097	-0.092
a. Dependent Variable: D1									

المصدر :إعداد الطالب بناءعلى معطيات الدراسة ومخرجات البرنامج الإحصائيSPSS

الجدول اعلاه المسمى بـ: Coefficients يمكننا من إيجاد معادلة الانحدار بين المحور الثالث المتغير التابع و المتغيرات المستقلة المحور الأول و الثاني، إضافة الي مقدار الخطأ في التقدير واختبار معنوية المعاملات وبالتالي نتائج معادلات الانحدار تكون كالتالي:

معادلة الانحدار:

$$Y = a+bx$$

1 – معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الأول: $Y=2.394+(0.236x)$

2– معادلة خط الانحدار للمتغير المستقل الثاني: $Y=2.394+(-0.066x)$

خلاصة الفصل :

لقد قمنا في هذا الفصل بعرض مختلف مراحل إعداد الاستبيان وظروف التي تم فيها صياغتها، بدء من مرحلة تصميمها، إلى مرحلة نشرها وتوزيعها، ومن ثم القيام بتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتمثلين في المحاسبين المعتمدين وإطارات مصلحة المالية لدى مؤسسات الاقتصادية والأستاذة المختصين في مجال المحاسبة، بحيث توصلنا إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عند إعدادها لكشوفاتها المالية بتطبيق والاعتماد على النظام المالي المحاسبي مع وجود بعض التحفظات خاصة في المؤسسات الخاصة في الإيضاحات المتممة للميزانية وجدول تدفقات النقديات.

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

تناولنا في هذا البحث حول موضوع **– " متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "–** ، والذي حاولنا من خلاله معالجة الإشكالية الأساسية ، والتي تمحورت حول معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي ، ومعالجة هذه الإشكالية تطلب منا تقسيم الدراسة إلى فصلين ، مع تبني ثلاثة فرضيات ثم اختبرها على مستوى الموضوع باستخدام الأدوات الضرورية للمعالجة و التحليل ، وسوف نتطرق في هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية ، ثم يليها بعد ذلك مجموعة من التوصيات ، وبعض المقترحات للبحوث تستحق الدراسة مستقبلا .

نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع ومن خلال الدراسة الميدانية من جهة اخرى توصلنا إلى ما يلي :

– بالنسبة للفرضية الأول تحققت وهي إعداد المؤسسات الاقتصادية قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية وذلك لمصلحة مستخدمي القوائم المالية .

– بالنسبة للفرضية الثانية : قد تبين لنا ان تلتزم المؤسسات الاقتصادية تلتزم بإعداد قوائمها المالية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وذلك بإتباعها النظام المحاسبي المالي ، مع وجود بعض التحفظات و بعض الغموض خاصة في الايضاحات المتممة لجدول تدفقات النقديات و الميزانية .

– بالنسبة للفرضية الثالثة : وقد تبين لنا انها تحققت والتي تتمثل بأن المؤسسات الاقتصادية تقوم بإعداد القوائم المالية في محل الدراسة حسب مبادئ النظام المحاسبي الجديد ، لكنها تجد بعض عوائق تحد من الإفصاح وذلك راجع إلى سرية المهنة خاصة لدى المؤسسات الخاصة .

نتائج الدراسة :

– يساعد الإفصاح المحاسبي على توفير المعلومات التي بدورها تفيد المستثمرين الحاليين والمستقبلين وأصحاب الحقوق اتجاه المؤسسة وغيرهم من مستخدمين المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات الاقتصادية ؛

– يساعد الإفصاح المحاسبي على توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛

– يمكن التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي من امكانية المقارنة لكشوفها المالية مع السنوات السابقة ، ذلك من خلال إعدادها لقوائمها المالية في نهاية كل سنة ؛

– تواجه المؤسسات الاقتصادية بعض العوائق المتمثل في محدودية الاسواق والبورصات التي من خلالها لا تعطي فرص توسيع الاستثمار المحلي والتي من دورها تقلل من جودة واهمية الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ؛

– تلتزم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية والسياسات المحاسبية والإيضاحات العامة حول المؤسسات الاقتصادية ، لكن هناك بعض العوائق التي تحد من جودة القوائم المالية ؛

– تلتزم المؤسسات الاقتصادية بإعداد قوائمها وفق للمعايير المحاسبة الدولية وذلك بسعي من إعطاء صورة واضحة لذى مستخدمي القوائم المالية لجلب الاستثمار الاجنبي بصفة خاصة ؛

– تعد القوائم و الكشوفات المالية للمؤسسة وفق النظام المالي المحاسبي لكن هناك لعض العوائق التي تحد من جودة المعلومات المالية ؛

– يمكن الإفصاح المحاسبي على معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات .

توصيات الدراسة :

برغم من الدراسة التي توصلنا إليها بأن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تلتزم بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي ، إلا أن هناك بعض النقائص في تطبيق المعايير التي تبنا على اساسها القوائم المالية ، لذا وبهدف تحسين مستوى التزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي يتعين علينا اقتراحات والتوصيات وهي كالتالي :

– العمل على إنشاء هيئات مستقلة تتولى عملية السهر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؛

– تنشيط بورصة الجزائر ، والعمل على تطويرها بغية الاستفادة من مزايا معايير الدولية وجلب الاستثمار الأجنبي ؛

– إعادة تنظيم القوانين المالية من أجل إلزام المؤسسات بضرورة التزام متطلبات الإفصاح المحاسبي ؛

– إلزام المؤسسات على تقديم دورات تدريبية تمكنهم من الفهم الجيد للمعايير المحاسبة الدولية والحث على تطبيقها ؛

– الاطلاع المتوصل على التطورات و المستجدات التي تطرا على معايير المحاسبة الدولية و تكيف النظام المحاسبي معها .

افاق الدراسة :

تناولت هذه الدراسة موضوع متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائر، ونظر لاتساع الموضوع ، فإنه لا يمكن إحاطته بكل جوانبه في الدراسة وحدة ، وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات صلة بموضوع الإفصاح المحاسبي ، وهي كالتالي:

– دور فاعلية السوق المالية في جودة الكشوف المالية ؛

– تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في ظل تطبق النظام المحاسبي المالي ؛

– أهمية الإفصاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي ؛

– أثر الإفصاح المحاسبي على جودة و شفافية المعلومات في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. إسماعيل يحي التكريتي واخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن،2010 .
2. أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
3. عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، جيطلي للنشر ، الجزائر ، 2009 .
4. عبد الرزاق بن الحبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2006.
5. عطا الله وراد خليل، محمد عبد الفاتح العشماوي، **الحكومة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008.
6. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية الأغراض والاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006 .
7. المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 74، 25نوفمبر 2007.
8. محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، اجتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.
9. ناصر دادي عدون، **اقتصاد المؤسسة**، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 1988.
10. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2010 .
11. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **الدراسات المتقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002.

المذكرات والرسائل الجامعية

1. إبراهيم بختي، **دور الإنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق**، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003.
2. دراسة عبد العزيز ناجي ،**"واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"** ، مذكرة تخرج ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم تسيير ، جامعة الوادي ، 2018 .
3. دراسة ناجي سمية ، بعنوان: "**متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي الأول – عرض البيانات المالية– دراسة حالة مؤسسة عموري للاستيراد والتصدير**" ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة ، 2016 .
4. زياني سفيان، **أثر العجز المالي على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماجيستر، ك العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2014.
5. سعيد عبد الحليم، **محاولة تقيم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيض بسكرة، 2015.

6. سفير محمد، **الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية**، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجيستر، المركز الجامعي يحي فارس المدية، قسم علوم التسيير، تخصص مالية محاسبة، الجزائر، 2009.

7. سوزان عطاد، **العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الأسهم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 07**، بحيث مقدم استعمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعية الإسلامية، منشورة، غزة، فلسطين،2006 .

8. عبد العزيز ناجي و ام السعد بن نوح و منى معروفي، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة الوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2018.

9. عبد النعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة والمساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة**، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين ،2008.

10.عثمان زياد عشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية رقم 01**، مذكرة ماجيستر، دراسة منشور، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، 2008.

11.عون وردية ،" **دور النظام المحاسبي المالي(SCF) في الإفصاح على المعلومة المالية(دراسة حالة مؤسسة الإحسان البويرة)** " ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند لحاج البويرة ، 2015 .

12.محمد الطيب خليل، **إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة الوادي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.

13.هاجر مزوار ،" **تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الافصاح في النظام المحاسبي المالي (دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية)** " ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية علوم الاقتصاديةوالتجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2014 .

14.وردة سيعاد، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS – تداعيات وافاق تطبيقها على الاقتصاد الوطني**، ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة ام البواقي.

15.الياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية** ، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة ، بسكرة ، 2010 .

المقالات والمجلات العملية والتقارير الدولية

1. بالعجوز حسين، **التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية**، ملتقى وطني حول التشخيص المالي ، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير ، محمد الشريف مسا عدية ، 2012 .
2. تقرير لجنة المحاسبة الدولية، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة :مجموعة طلال أبو غزالة، منشورات المجتمع العربي- للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2011 .
3. حسين أحمد دحدوح، **دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة جامعية العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثاني، العدد الثاني، دمشق،2008 .
4. خلف الله بن يوسف ،" **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**"، مقالة منشورة في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية . المركز الجامعي افلو ، 2017 .
5. دراسة فارس بن يدير، هشام شلغام، الطيب مداني، "**واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر**" ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 02، جامعة قصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2016.
6. سفيان أبجري ومراد آيت محمد، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر ،2009
7. عمار زيتوني، **مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 09، 2006.
8. محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة** دراسات العلوم الإنسانية ،1993، المجلد 20، العدد الثاني.
9. نغم مكية، واخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

المراسيم والقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **عرض الكشوف المالية**، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، العدد29 ، الصادر في تاريخ 25 مارس2009 .
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **عرض الكشوف المالية الفصل الرابع" جدول سيولة الخزينة**"، قرار يحيد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، العدد19 ، الصادر في تاريخ 25 مارس2009 .

الملاحق

الملاحق

مقياس الثبات الكلي للاستبيان

معامل الفاكرونباخ

معامل الفاكرونباخ	
عدد الأسئلة	المعامل
17	0.621
62,1%	
ثبات قوي ويعتمد عليه في تحليل الاستبيان	

جدول معامل الثبات الفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
.621	17

1. المتغيرات الوصفية الخاصة بالدراسة

التكرارات الخاصة بالمتغيرات الوصفية (العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)

العمر

		التكرارات	النسبةالمؤوية	النسبة الصحيحة	النسبة التراكمية
Valid	أقل من 30	21	53.8	53.8	53.8
	من 30 -40 سنة	17	43.6	43.6	97.4
	من 40-50 سنة	1	2.6	2.6	100.0
	المجموع	39	100.0	100.0	

الرسم البياني للعمر

المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		التكرارات	النسبةالمؤوية	النسبة الصحيحة	النسب التراكمية
Valid	شهادة ليسانس	10	25.6	25.6	25.6
	شهادة ماستر	29	74.4	74.4	100.0
	المجموع	39	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

		التكرارات	النسبة المئوية	النسبة الصحيحة	النسب التراكمية
Valid	1الى 5	29	74.4	74.4	74.4
	6الى 10	7	17.9	17.9	92.3
	11الى 15	2	5.1	5.1	97.4
	16فما فوق	1	2.6	2.6	100.0
	المجموع	39	100.0	100.0	

2. المتغيرات الوصفية الخاصة بأسئلة الاستبيان

التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري

الخاصة بالمحاور الثلاث والذي ينطبق عليه مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	OPINION	الوزن WEIGHT
غير موافق	DISAGREE	1
محايد	NUTRAL	2
موافق	AGREE	3

المحور الأول: الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
المحور الثاني: إيضاحات السياسات المحاسبية
المحور الثالث: إيضاحات عامة

المحور الأول: الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

الجدول الخاص بالمحور الأول

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يتم إعداد الكشوف المالية الخالية من قائمة التدفقات النقدية وفقا لأساس الاستحقاقات المحاسبية.	2.3846	.54364
كل مؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل.	2.6923	.65510
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح المحاسبي لبنود الأصول الثابتة والإضافات خلال السنة.	2.5385	.64262
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن مخزوناتها سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة.	2.5385	.71987
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصصات ضريبة الدخل.	2.5641	.55226
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص مكافأة نهاية الخدمة.	2.1538	.77929
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	2.3846	.81484
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الإيجازات المتراكمة.	2.1026	.75376
Valid N (listwise)		

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يتم إعداد الكشوف المالية الخالية من قائمة التدفقات النقدية وفقا لأساس الاستحقاقات المحاسبية.	41.0	2.6	56.4	2.3846	0.54364	موافق
كل مؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية بناءا على استمرارية نشاطها في المستقبل.	79.5	10.3	10.3	2.6923	0.65510	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح المحاسبي لبنود الأصول الثابتة والإضافات خلال السنة.	61.5	7.7	30.8	2.5385	0.64262	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن مخزوناتها سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة.	12.8	66.7	20.5	2.5385	0.71987	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصصات ضريبة الدخل	59.0	2.6	38.5	2.5641	0.55226	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص مكافأة نهاية الخدمة.	38.5	23.1	38.5	2.1538	0.77929	محايد
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	59.0	20.5	20.5	2.3846	0.81484	موافق
تقوم المؤسسة بالإفصاح على مخصص الإيجازات المتراكمة.	33.3	23.1	43.6	2.1026	0.75376	محايد
الإيضاحات المتممة للقوائم المالية				2.4199	0.33008	

المحور الثاني: إيضاحات السياسات المحاسبية

الجدول الخاص بالمحور الثاني

	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تقوم كل مؤسسة بإعداد توضيح يبرز أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوف المالية.	39	2.5897	.63734
كل مؤسسة تقوم بإعداد توضيح بناءا على أنها ممتثلة للمعايير المحاسبة الدولية.	39	2.5871	.68333
يتم الإفصاح عن البنود الطارئة في القوائم المالية.	39	2.2564	.71517
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية.	39	1.5385	.71987
كل مؤسسة تشمل اسس القياس المستخدمة لها التكلفة التاريخية ,التكلفة التجارية ,القيمة العادلة والقيمة القابلة لتحقيق.	39	2.7667	.57735
Valid N (listwise)	39		

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تقوم كل مؤسسة بإعداد توضيح يبرز أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوف المالية.	66.7	7.7	25.6	2.5897	0.63734	موافق
كل مؤسسة تقوم بإعداد توضيح بناءا على أنها ممتثلة للمعايير المحاسبة الدولية.	59.0	10.3	30.8	2.5871	0.68333	موافق
يتم الإفصاح عن البنود الطارئة في القوائم المالية.	41.0	15.4	43.6	2.2564	0.71517	محايد
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية.	12.8	59.0	28.2	1.5385	0.71987	لا أوافق
كل مؤسسة تشمل اسس القياس المستخدمة لها التكلفة التاريخية، التكلفةالتجارية، القيمة العادلة والقيمة القابلة لتحقيق.	71.8	5.1	23.1	2.7667	0.57735	موافق
إيضاحات السياسات المحاسبية				2.3477	0.35198	

المحور الثالث: إيضاحات عامة

الجدول الخاص بالمحور الثاني

	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسمها وشكلها القانوني وعنوانها.	39	3.0000	.00000
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن طبيعة عملها وأنشطتها الرئيسية.	39	3.0000	.00000
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسم الشركة الأم التابعة لها إن وجدت.	39	2.8718	.40907
كل مؤسسة تفصح تقوم بالإفصاحعما اذ كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة منفردة أو مجموعة من المؤسسات.	39	2.3846	.78188
Valid N (listwise)	39		

الفقرة	موافق %	لا أوافق %	محايد %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسمها وشكلها القانوني وعنوانها.	100.0	-	-	3.0000	0.00000	موافق
. كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن طبيعة عملها وأنشطتها الرئيسية.	100.0	-	-	3.0000	0.00000	موافق
كل مؤسسة تقوم بالإفصاح عن اسم الشركة الأم التابعة لها إن وجدت.	89.7	2.6	7.7	2.8718	0.40907	موافق
كل مؤسسة تفصح تقوم بالإفصاحعما اذ كانت القوائم المالية تغطي المؤسسة منفردة أو مجموعة من المؤسسات.	56.4	25.6	17.9	2.3846	0.78188	موافق
إيضاحات عامة				2.8141	0.22738	

التحليل الاستدلالي لمتغيرات الدراسة

نموذج الانحدار الخطي

اختبار سبيرمان

Correlations

		T1	T2	D1
T1	Pearson Correlation	1	.422**	.300
	Sig. (2-tailed)		.008	.063
	N	39	39	39

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	T2, T1[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: D1

b. All requested variables entered.

1T المحورالاول, T2 المحور الثاني,D1 المحور الثالث

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.314[a]	.099	.049	.22179	.099	1.971	2	36	.154

a. Prédicteurs : (Constant), T2, T1

b. Dependent Variable: D1

جدول تحليل التباين

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.194	2	.097	1.971	.154[b]
	Residual	1.771	36	.049		
	Total	1.965	38			

a. Dependent Variable: D1

b. Predictors: (Constant), T2, T1

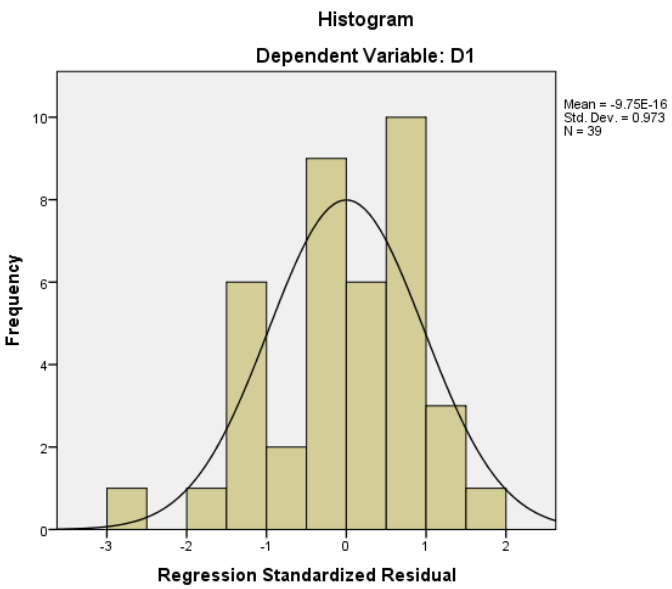
المعاملات

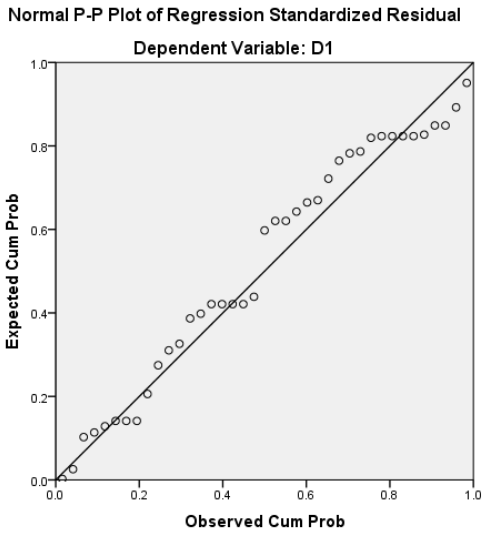
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Correlations		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Zero-order	Partial	Part
1	(Constant)	2.394	.300		7.990	.000			
	T1	.236	.120	.343	1.967	.057	.300	.312	.311
	T2	-.066	.113	-.102	-.583	.564	.043	-.097	-.092

a. Dependent Variable: D1

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2.6332	2.9452	2.8141	.07144	39
Residual	-.63282	.36676	.00000	.21587	39
Std. Predicted Value	-2.532	1.835	.000	1.000	39
Std. Residual	-2.853	1.654	.000	.973	39

a. Dependent Variable: D1


Histogram
Dependent Variable: D1
Mean = -9.75E-16
Std. Dev. = 0.973
N = 39
Frequency
Regression Standardized Residual


Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: D1
Expected Cum Prob
Observed Cum Prob