

## دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية-

## The role of accounting disclosure in reinforcement of the quality of financial statements - A field study-

بن الصديق محمد<sup>1</sup>\*<sup>1</sup> جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، m.benseddik@univ-boumerdes.dz

تاريخ النشر: 2021-10-26

تاريخ القبول: 2021-10-19

تاريخ الاستلام: 2021-08-16

## ملخص:

من خلال هذه الورقة تم تسليط الضوء على متطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بهدف إبراز أهمية عملية الإفصاح وتبيان مدى إسهامه في إعطاء صورة واضحة حول أداء المؤسسة ووضعيتها المالية والتدفقات النقدية إضافة إلى تغيرات رؤوس الأموال عن طريق تقديم معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعيتها المؤسسة.

توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة توجيهات متعلقة بمتطلبات الإفصاح والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وقابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات، وهذا ما تترجمه وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، وبالتالي ينبغي تكييف الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي ليكون أكثر ملائمة مع المعايير المحاسبية الدولية.

**الكلمات المفتاحية:** متطلبات الإفصاح المحاسبي؛ المركز المالي؛ حساب النتائج؛ القوائم المالية الأخرى.

تصنيف JEL: M41؛ M40

**Abstract:**

In this paper, we focused on the accounting disclosure requirements in the elements of the financial statements in light of the International Accounting Standards, with the aim of highlighting the importance of the disclosure process and showing its contribution to giving a clear picture about the entity's performance and its financial position and cash flow adding to capital changes by providing credible and expressive information about the entity's position.

The study found that the financial accounting system came with several directives related to the requirements of disclosure, which would give reliable and comparable financial information that helps in decision making. Witch is expressed by a positive, statistically significant relationship between the degree of accounting disclosure and the quality of the financial statements, and therefore the accounting disclosure should be adapted to be more compatible with IAS.

**Keywords:** Accounting disclosure requirements, Financial Position, Income Statement, dependents.

**JEL Classification Codes :** M40 ; M41

## 1. مقدمة :

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى أوائل القرن التاسع عشر بصدر قانون الشركات البريطاني، والذي بين أهمية الإبلاغ عن أرباح الكيان على سلوك المستثمرين، وإنشاء هيئة الأوراق المالية الأمريكية ومطالبتها بالإفصاح عن البيانات المالية.

و ازدادت أهمية الإفصاح بعد أزمة الكساد العالمي في الثلاثينات من القرن الماضي، و تلاعب كثير من المؤسسات بالأرقام المحاسبية المنشورة لقيم أصولها بهدف جذب رؤوس الأموال مما نتج عنه إفلاس عددا كبيرا من المستثمرين و هذا أدى إلى الانفصال بين الملكية والإدارة الأمر الذي أوجد بعداً بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع و بين الأرقام المحاسبية التي تمثل مركز المشروع المالي و نتائج أعماله خلال فترة معينة، و بالتالي فإن ظهور الإفصاح المحاسبي ارتبط بظهور شركات المساهمة و التزامها بنشر قوائمها المالية دورياً حتى تستفيد منها الأطراف المعنية من خلال المعلومات التي تم الإفصاح عنها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

نتيجة لتعاظم دور المحاسبة في توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات وبداية من التسعينات فقد زاد الاهتمام بكثير من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الإفصاح والتمسك بخصائصه النوعية، وهذا لتحقيق التوازن بين القابلية للتحقيق من جهة والملائمة من جهة أخرى.

من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي: هل للإفصاح المحاسبي دور في تعزيز جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على هذا التساؤل يمكن الإستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

هل تحرص المؤسسة الاقتصادية على تمكين متطلبات الإفصاح المحاسبي بهدف تعظيم الإستفادة من المعلومات المحاسبية؟

هل تلبى القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح المحاسبي؟

ما درجة ملائمة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية؟

وبغية تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة أساساً في معرفة درجة توفر القوائم المالية المعدة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية تم بناء الفرضيات التالية:

تحرص المؤسسة الاقتصادية على تمكين متطلبات الإفصاح المحاسبي بهدف تعظيم الإستفادة من المعلومات المحاسبية

إعداد المؤسسات في الجزائر للقوائم المالية وفق متطلبات الإفصاح المحاسبي تمكن من تقديم معلومات ذات موثوقية عن وضعية المؤسسة وقابلة للمقارنة.

متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية تساهم في زيادة قيمة المعلومات المقدمة لمختلف مستعمليها وتسمح باتخاذ القرارات بشكل سليم؛

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الإفصاح المحاسبي وتبيان مدى إسهامه في جودة القوائم المالية من خلال إعطاء صورة واضحة حول أداء المؤسسة ووضعيتها المالية عن طريق تقديم معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة.

وقد تم اتباع منهج الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري، كما تم اتباع الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان في الجانب التطبيقي عن طريق دراسة دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في عدد من الشركات الإقتصادية على المستوى الوطني.

**الدراسات السابقة:**

هناك العديد من الدراسات التي تعرضت لموضوع الإفصاح المحاسبي وتأثيره على جودة القوائم المالية إلا أنه تم في دراستنا الإختصار على الدراسات السابقة المتطابقة من حيث متغيراتها دون الدراسات السابقة الأخرى فنجد دراسة **سعيد عبد العليم**، بعنوان "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات-"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ تطرقت الدراسة إلى محاولة تقييم افصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها SCF من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات تم تقسيمها حسب طبيعتها إلى ثلاثة فئات هي المؤسسات الوطنية، والشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية و متعددة الجنسيات، حيث توصلت الدراسة إلى أن هذه المؤسسات في عمومها غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها خصوصا في ما يتعلق ببعض البنود لتقييم التثبيات المادية وفق طريقة التكلفة (القيمة القابلة للتحويل)، و بالتالي فإن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات و مسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة و أن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي.

**دراسة بن عيشي عمار وعمري سامي**، مقالة بعنوان "تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، جامعة بسكرة، 2013، تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول ما هو أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المساهمة الجزائرية؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على الايجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والوقوف على دور الإفصاح والشفافية وتأثره بقواعد حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحكومة مع مقدار الإفصاح في شركات المساهمة إضافة إلى توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح عن طريق الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة والإفصاح عن الضمانات طوعيا بالإضافة إلى الإفصاحات الإجبارية.

دراسة صبايحي نوال، رسالة بعنوان "الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية؟ تعرضت الدراسة إلى محاولة معرفة قدرة و نجاح المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات الإفصاح و قواعد التقييم المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي بما جاء به من مبادئ و أفكار وصولاً إلى قوائم مالية تفصح عن مصداقية و شفافية المعلومات، و قد خلصت الدراسة إلى إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يعد خطوة هامة قامت بها الدولة والذي سيمكن من الإفصاح الشامل عن نتائج وضعية أنشطة المؤسسات إلا أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يواجه جملة من المعوقات يأتي على رأسها عدم توفر السوق المالية و أسواق تسمح بالتقييم المستمر للقيمة العادلة، إضافة إلى ظروف إعداد هذه المعايير و سيطرة الدول الكبرى على لجنة المعايير المحاسبية الدولية و مراعاتها لمصالحها عند إعدادها لهذه المعايير، و هو ما يتطلب التفكير بجدية في كيفية التوافق مع هذه المعايير بما يراعي الخصوصيات الوطنية.

ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها هو استخدام أسلوب الإستبيان الموزع على عدد من ممارسي المهنة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل قياس جودة القوائم المالية ومدى ارتباط ذلك بالإفصاح المحاسبي.

لكن قبل التعرض للدراسة وعرض النتائج وتحليلها كان لا بد من التعرض إلى بعض المفاهيم التي يتطلبها الموضوع:

## 2. متطلبات الإفصاح في القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية:

يعتبر الإفصاح عن المعلومات المالية من الأسس الهامة في الفكر المحاسبي لما له من تأثير عميق على قرارات وتصرفات المهتمين بأنشطة الأعمال وكذلك باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة والعالم الخارجي، مما أدى إلى الاهتمام بضرورة وضع معايير متفق عليها من طرف الممارسين تتعلق بعملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية.

### 1.2 تعريف الإفصاح المحاسبي:

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وهذا الاختلاف ناتج عن اختلاف الجهات ذات المصالح المهمة بالبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة ومن بين التعاريف نذكر:  
-يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح و إظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة و توضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود (صبايحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، 2013، صفحة 4).

-يعرف الإفصاح على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 578).

-يقصد كذلك بالإفصاح المحاسبي على أنه أحد المبادئ المحاسبية الرئيسية التي تلزم الوحدات بعرض المعلومات الملائمة على النشاطات الاقتصادية كافة، أو بالشكل الذي يمكن مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، كتقييم الأداء وتقييم السيولة و ربحية الشركة أو قدرتها على إحداث توسعات و نمو في النشاط (مفتاح و معارفي، 2010، صفحة 184).

-كما يقصد كذلك بالإفصاح المحاسبي شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (بن عمارة، طرق الإفصاح والقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، 2010، صفحة 10).

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مصطلح الإفصاح المحاسبي يعبر عن إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية والمدرجة في القوائم المالية إلى المستفيدين منها بدون تحيز أو تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرار .

## 2.2 أهمية الإفصاح المحاسبي:

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في مساعدة المستثمرين في معرفة الأنشطة الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة، و نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي لا بد أن تكون واضحة و سهلة الفهم و موضوعية، مع مراعاة التوقيت المناسب لعرض المعلومات للمستخدمين، كما يفترض عرض تلك المعلومات في فترات متتابعة حتى تكشف عن التغييرات في وضع الشركة والتي تؤثر بدورها على تنبؤات و قرارات المستثمرين، و يجب أن تعرض المعلومات بصفة بسيطة و واضحة للمستخدمين كما يجب أن تكون الوحدة النقدية هي الوسيلة المستخدمة للتعبير عن هذه المعلومات (مفتاح و معارفي، 2010، صفحة 184).

اكتسب الإفصاح المحاسبي أهمية متزايدة خاصة فيما يتعلق بالمحيط المصرفي نظراً لتعقيد الأدوات المالية المستعملة مثل المشتقات والأوراق المالية و حجم تداولها الكبير والمخاطر المتعلقة بها، و في هذا الصدد فإن إدارة البنوك تعمل على تحليل جميع أنواع المخاطر المترتبة عن التعامل في هذه الأدوات، و منها مخاطر الائتمان و سيولة الأسواق و مخاطر أسعار الصرف، و لذلك فإن الإفصاح عن البيانات المتعلقة بهذه المخاطر يعتبر أمراً حيوياً (العكر، 2010، الصفحات : 14-15).

## 3.2 أنواع الإفصاح المحاسبي:

-الإفصاح الكامل (الشامل): يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأي معلومات ذات الأثر المحسوس على على قرارات مستخدم تلك المعلومات (جربوع ي، 2007، صفحة 146)، و يأتي

التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات، و لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

-**الإفصاح العادل:** و يتمثل في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة (بن عمارة، طرق الإفصاح والقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، 2010، صفحة 10)، أي إخراج القوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

-**الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في إتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد (رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، 2003، صفحة 446).

-**الإفصاح الملانم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستخدمين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية.

-**الإفصاح الإعلامي:** هو اتجاه معاصر في الإفصاح ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة، و هو زيادة الإفصاح عن المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات، حيث يوجه هذا الإفصاح لخدمة المستخدم ذو الدراية الواسعة والذي يمتلك القدرة على التحليل و عقد المقارنات و إجراء التنبؤات بطريقة مهنية، و لا يركز الإفصاح التتقيفي على المعلومات المالية فقط، إنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية و وصفية (السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، 2006، صفحة 33)، و يساهم هذا النوع من الإفصاح في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، والتي يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

-**الإفصاح الوقائي:** يهدف هذا النوع إلى حماية المستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات، لهذا يجب تقديم المعلومات بصورة مبسطة و موضوعية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة (السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، 2005، صفحة 490 491)، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

يمكن القول أنه لا توجد إختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في إتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض إتخاذ القرارات الاستثمارية (صبايحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، 2013، صفحة 5).

## 4.2 طرق الإفصاح المحاسبي:

من المتطلبات الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات المالية وغير المالية فيها بطرق يسهل فهمها، و يتطلب أيضا ترتيب و تنظيم المعلومات بصورة منطقية ترتكز على القضايا الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها ببسر و سهولة.

و يشمل الإفصاح كامل عملية الإبلاغ المالي و هناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح و اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات و أهميتها النسبية، و يمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي (الهادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، 2014، الصفحات: 106 - 109):

- **من خلال القوائم المالية:** تعد القوائم المالية من أهم الأشكال التي يتم الإفصاح بها و يراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة (و هي تشتمل على قائمة المركز المالي قائمة الدخل قائمة التغيير في المركز المالي قائمة الأرباح الموزعة قائمة التدفق النقدي)، و عليه يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في القوائم المالية مع إظهار سنتين متتاليتين من أجل إجراء المقارنة، فالأصول والالتزامات و نتائج الأعمال و حقوق المساهمين يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية طالما يمكن قياس العمليات والتغييرات الأخرى بموثوقية و بدرجة عادلة من الدقة، حيث أن لطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلي (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 578)، فعلى سبيل المثال فإن تصنيف المصاريف إلى ثابتة و متغيرة في قائمة الدخل قد يساعد قارئ البيانات المالية على التنبؤ بحجم تلك المصاريف تبعا للتغير في حجم المبيعات.

- **استخدام المصطلحات والعرض المفصل:** تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية و درجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة و عمود البنود في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ و إزالة الغموض فيها، إضافة إلى استخدام المصطلحات الشائعة والمتداولة يعتبر مفيدا، فيجب تلخيص تلك البيانات بعبارات واضحة مع مراعاة الأهمية النسبية للبند موضوع الإفصاح دون الإنقاص من أي معلومة تفيد المستخدم (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 585).

- **الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية والتي لا يمكن إظهارها في صلب هذه القوائم بحيث تعتبر جزءا مكملا لها، كربط بند في أحد القوائم المالية ببند آخر في نفس القائمة أو في قائمة أخرى أو إجراء شرح مختصر لقيود معين أو إحالة القارئ لشرح مطول عن قيد في الهوامش، كما أنه يجب ألا تتعارض أو تتكرر المعلومات في القوائم (السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، 2006، صفحة 494)، كما تجدر الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، و بشكل عام فالملاحظات

- الهامشية تكون أسفل القوائم المالية و تستخدم في الإفصاح عن (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 584):
- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
  - أثر التحويلات للعملة الأجنبية؛
  - الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة؛
  - التغير في السياسات المحاسبية؛
  - تفصيل حقوق الملكية؛
  - الالتزامات المحتملة؛
- القوائم الملحقّة:** و تشمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، و من هذه القوائم الإضافية ما يلي (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 585):
- قائمة التغير في المركز المالي؛
  - قائمة الأصول الثابتة و طرق الإهلاك المطبقة؛
  - قائمة المخزون السلعي من طرق تقييم المخزونات و طرق الإستهلاك المطبقة؛
  - قائمة المدينين و مخصص الديون المشكوك فيها؛
  - قائمة معالجة مصروفات الإصلاح والصيانة؛
  - قائمة تحليل المصروفات إلى ثابت و متغير...
- و يتم وضع الملاحق بشكل مستقل و تحتوي على معلومات قيمتها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية إلا أنها تزيد في فهم قراءة هذه الأخيرة واستيعابها من قبل مستخدميها.
- و تتمتع الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بعدة مزايا حيث يتم استخدامها في النواحي التالية (حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أثره على مهنة التدقيق، 2008، صفحة 129):
- عرض المعلومات غير الكمية كجزء مكمل للتقارير المالية؛
  - الإفصاح عن الأهلية أو القيود على البنود الواردة في القوائم المالية، مثل وجود رهون لبعض الأصول الثابتة و أي قيود على الأرباح؛
  - الإفصاح و بمقدار أكبر من التفصيل مقارنة بما يتم عرضه في صلب القوائم المالية؛
  - عرض أي معلومات كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية.
- إلا أن هناك نواحي قصور أو عيوب لتلك الإيضاحات تتمثل فيما يلي:
- قد تبدو صعوبة القراءة والفهم دون دراسة متمعنة، لذلك قد يتم إهمالها من قبل القارئ للبيانات المالية؛
  - تعتبر النصوص الوصفية أكثر صعوبة عند استخدامها لإتخاذ القرارات مقارنة بعرض المعلومات المالية في القوائم.

## 5.2 الإفصاح في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية:

عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في المعيار IAS1 القوائم المالية أنها عرض مالي هيكلية للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة و أدائها و تدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، و لتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي، الإيضاحات.

و لقد اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية دولية تتعلق بالإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى تضمين كل معيار محاسبي تم إصداره البيانات أو المعلومات الواجب الإفصاح عنها بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية من فهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم وتضييق الاختلافات وتسهيل المقارنة.

و يتم الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، بحيث يتم إصدارها خلال مدة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، و قبل ذلك يجب ذكر المعلومات العامة التي يتناولها الإفصاح والتي تعتبر ضرورية لكي تكون القوائم المالية واضحة و ميسورة الفهم (حماد، حوكمة الشركات (شركات القطاع العام والخاص والمصارف المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات)، 2008، صفحة 150):

- اسم الكيان، الاسم التجاري، موطن تأسيس الكيان أو جنسيته، طبيعة النشاط وشكله القانوني، عنوان مقر الكيان، الفترة التي تغطيها القوائم المالية وتاريخ إقفالها، العملة التي تعد على أساسها القوائم المالية؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الإقتضاء؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة، حسابات مركبة)؛
- المعلومات التي توضح طبيعة البنود و أساس تبويبها (اليومي، 2003، صفحة 67)؛
- لا يجوز إدماج البنود الهامة في بعضها البعض، أو إجراء المقاصة فيما بينها دون الإفصاح عن كل منها على حدى؛ (ابو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، 2005، صفحة 578)
- الإفصاح عن المعلومات التي تسمح بإجراء المقارنة مع الفترة المالية السابقة؛
- عدد المستخدمين خلال الفترة المعنية.

كما لم يحدد المعيار IAS1 نمودجا محددًا عند إعداد أحد القوائم المالية حيث ترك الحرية الكاملة للمؤسسة لتحديد الشكل النهائي لها، مع ضرورة إلزامها بالحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها ومراعاة إظهارها بشكل منفصل.

فبالنسبة لقائمة الميزانية فيمثل الحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في هذه القائمة ما يلي:

- الأصول الثابتة المادية (الملموسة)، عقارات التوظيف، الأصول الثابتة غير المادية (المعنوية، غير الملموسة)، الأصول المالية، المساهمات المسجلة حسب الطريقة، الأصول البيولوجية، المخزونات، الزبائن والمدينون الآخرون، الخزينة وأشباه الخزينة؛
- الموردون والدائنون الآخرون، المؤونات، الخصوم المالية، أصول وخصوم الضرائب المستحقة المؤجلة (وهي تعتبر غير جارية)، حصة الأقلية، رأس المال المصدر والاحتياطات؛
- . بالإضافة إلى ما جاء به المعيار IFRS5 -إن وجد- وجب إظهاره بالميزانية؛
- . مجموع الأصول غير الجارية؛
- . الأصول والخصوم التي تدخل في مجموع الأصول، مجموع الخصوم، الموجهة للبيع.
- وحسب نص الفقرة 69 من المعيار IAS1 يمكن إظهار معلومات أخرى ضرورية توضح أكثر عن الصورة الصادقة والوضعية المالية للمؤسسة.
- وبالنسبة لقائمة الدخل فقد نصت الفقرة 81 من المعيار IAS1 على أن الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها تتمثل في:
- . إيرادات الأنشطة العادية؛
- . المصاريف المالية؛
- . حصة المؤسسة في النتيجة الصافية لكل سهم لنتائج الشركات التابعة للمجمع التي تم دمجها بطريقة المعادلة؛
- . الضرائب على الدخل؛
- . النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- أما قائمة التدفقات النقدية فإنها تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة، حيث يصنف المعيار IAS7 في الفقرة 6 التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات من الأنشطة الإستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية، كما تزود بإيضاحات ملحقه ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف هذه الأنشطة، كما يتطلب المعيار IAS7 كذلك الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها بحيث يجب أن تعرض مطابقة بين قيمة النقدية والنقدية المكافئة أول المدة وآخر المدة في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.
- وبخصوص قائمة التغير في حقوق الملكية فحسب المعيار IAS1 في الفقرة 86 هذه القائمة تحوي:
- ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تتضمنها قائمة الدخل؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الاعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي هذه البنود؛
- إجمالي الدخل والمصروفات عن الفترة (محسوبة كمجموع للبندين الأولين أعلاه) موضحة بشكل منفصل القيم الإجمالية المرتبطة بأصحاب حقوق الملكية للمنشأة الأم و تلك المرتبطة بحقوق الأقلية؛

-آثار التغيرات في السياسات المحاسبية و تصحيح الأخطاء بالاستناد إلى المعيار IAS8 و ذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية؛

-العمليات الرأسمالية مع الملاك موضحة بشكل منفصل التوزيعات إلى الملاك؛

-رصيد الأرباح المحتجزة في بداية و نهاية الفترة، والتغيرات فيها خلال الفترة؛

-تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، والإفصاح عن كل تغير فيها.

أما الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فاشتترطت الفقرة 103 من المعيار IAS1 أن العرض يكون وفقا لما يلي:

-يقدم معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛

-الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية IAS أو معايير التقارير المالية الدولية IFRS والتي تكون غير معروضة في مكان آخر في القوائم المالية؛

-توفير المعلومات الإضافية غير المذكورة في صلب القوائم المالية والتي تكون ضرورية لفهم واستيعاب أي منها.

كما تشير الفقرة 104 من المعيار IAS1 إلى تقديم الإيضاحات بأسلوب منظم حتى يسهل الرجوع إليها عند المراجعة، كما ينبغي إحالة كل بند في القوائم المالية إلى أي معلومات ذات صلة في الإيضاحات.

كما تجدر الإشارة عند الإفصاح المحاسبي إلى المعيار IFRS1 "الإفصاح عن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة" إلى إن الهدف من المعيار IFRS1 هو التأكد من أن أولى القوائم المالية للكيان المعدة طبقا لمعايير IFRS تحتوي على معلومات عالية الجودة بالنسبة للمستخدمين والتأكد في الوقت ذاته من قابلية المقارنة، وتحقق ما يلي:

-الشفافية لمستخدميها وتوفير معلومات مقارنة للفترات المعروضة؛

-توفر نقطة بداية ملائمة؛

-يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

### 3. تحليل النتائج:

في هذا المحور سنحاول إسقاط ما تطرقنا له في الجاني النظري على الجانب الميداني من خلال دراسة ميدانية باستخدام قائمة استقصاء، ثم القيام بتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.

### 1.3 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئة العاملين في المجال المحاسبي في عدد من الشركات الإقتصادية على المستوى الوطني تتمثل في (اتصالات الجزائر، بريد الجزائر، سونالغاز، نفطال، الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي) والمتواجدة في مدينة الأغواط، أما العينة فقد بلغ عددها 70 فرد، قمنا بتوزيع قائمة الاستقصاء عليهم باعتبارها من أهم الأدوات البحثية الناجعة للتحليل، فكانت عدد الاستمارات الصالحة للتحليل 58 استمارة بنسبة 84 % .

### 2.3 الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل :

تم استخدام سلم ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، وذلك حسب الجدول 1

الجدول 1: درجات إجابة المبحوثين

الاستجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

كما تم تحديد خمس مستويات للتعليق على المتوسط الحسابي كما هو موضح في الجدول 2

الجدول 2: مستويات المتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.80 إلى 2.59	من 2.6 إلى 3.39	من 3.4 إلى 4.19	من 4.2 إلى 5
المستوى	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

ومن حيث الأدوات المستعملة في تحليل البيانات فقد استعملنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss لتفريغ البيانات المجمعة ومعالجتها إحصائيا، ومن حيث أسلوب التحليل فقد اعتمدنا الإحصاء الاستدلالي Alpha Cronbach لإختبار ثبات وصدق الاستبيان، كما اعتمدنا على مقاييس النزعة المركزية المتمثل في حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وإختبار الفرضيات إعتدنا على معامل الارتباط بيرسون والانحدار المتعدد.

### 3.3 حساب الصدق والثبات للاستبيان :

من خلال الجدول 3 الموضح لاختبار معامل ألفا كرونباخ في صورته النهائية نلاحظ أن معامل Alpha Cronbach الخاص بالاستبيان كوحدة واحدة تساوي 0.732 وهي تعبر على أن الاستبيان يتميز بالثبات، كما نلاحظ أن معامل Alpha Cronbach الخاص بكل محور بشكل مستقل مرتفعة فكلها تجاوزت القيمة المقبولة والتي تساوي 0.6، وهذا ما يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الجدول 3: حساب ألفا كرونباخ

البيان	عدد الفقرات	معامل Alpha Cronbach

0.651	7	المحور الأول: واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية
0.717	7	المحور الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي
0.624	6	المحور الثالث: ملائمة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية
0.732	20	الإستبيان الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

### 4.3 تحليل إتجاه عينة الدراسة:

من خلال الجدول 4 يتضح لنا أن واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية متماثل في جميع أفراد عينات الدراسة، حيث كان المتوسط الحسابي للمحور ككل 2.44 بأهمية نسبية مقدرة بدرجة متوسط كما كان الإنحراف المعياري له 0.467، وبالتالي فإن تقارب المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور يدل على أن وجود اهتمام من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بدرجة الإفصاح المحاسبي وهذا كان كنتيجة لجهود إصلاح النظام المحاسبي التي قامت بها الدولة.

وفيما يخص متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي فقد حققت الفقرات مجتمعة متوسط حسابي قدره 3.86 وهو مرتفع ما يعبر عن وجود درجة كبيرة من الإهتمام بالإفصاح في القوائم المالية المعدة ويتجلى هذا في أن المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها تتصف بالموثوقية والقابلية للمقارنة وهذا يساهم في رفع في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسة مما يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات بشكل سليم، كما كان الإنحراف المعياري بقيمة 0,578 ما يدل على تقارب المتوسطات المحاسبية لهذا المحور.

أما بشأن ملائمة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية فيتضح من خلال المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور والمقدرة ب 4,02 مع وجود تقارب فيما بينها يعبر عنه الإنحراف المعياري بقيمة 0,667 بأن الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي يتوافق بشكل كبير مع متطلبات الإفصاح طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

الجدول 4: المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	المحور الأول: واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية	2.44	0.467	متوسط
1	يتطلب الإفصاح المحاسبي التوعية والتكوين داخل المؤسسة	2.76	0.926	متوسط

			لضمان توفير المعلومات المالية مفيدة	
2	2.29	1.115	تحرص المؤسسة على تحقيق أكبر قدر من الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	ضعيف
3	2.74	0.971	يتم الإفصاح المحاسبي في المؤسسة عن المبادئ والسياسات المالية المستخدمة و كذا التغيرات المحاسبية و تعديل الأخطاء و طرق معالجتها	متوسط
4	4.04	0.783	تمكن متطلبات الإفصاح المحاسبي في المؤسسة من تقييم المعلومات المحاسبية المفصح عنها مما يعزز منفعتها	مرتفع
5	4.05	0.783	القيام بالإجراءات اللازمة للإفصاح المحاسبي في المؤسسة تمكن من عدم تسريب معلومات مضللة قبل نشرها	مرتفع
6	1.86	0.794	الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بشفافية يعطي المستخدمين القدرة على اتخاذ القرارات بشكل سليم	ضعيف
7	3.07	0.779	غياب الشفافية والعدالة في نشر المعلومات بين الأطراف ذات المصالح يقلل من ثقتهم بها	متوسط
	3.86	0.578	<b>المحور الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي</b>	مرتفع
8	4.02	0.864	القوائم المالية المعدة في المؤسسة تتمتع بالحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها	مرتفع
9	4.02	0.878	كشف الميزانية المعد في ظل النظام المحاسبي المالي ساعدت المؤسسة على تحديد مواطن الضعف والقوة في المركز المالي	مرتفع
10	3.79	1.019	حساب النتائج المعد ساعدت على تقييم أداء المؤسسة	مرتفع
11	3.98	1.053	تدفقات الخزينة المعدة ساعدت على تحسين خزينة المؤسسة	مرتفع
12	1.12	0.941	حركة رؤوس الأموال المعدة ساعدت على إدارة رؤوس الأموال للمؤسسة	ضعيف
13	4.07	1.015	يتم إضافة ملاحظات كافية في القوائم المالية المعدة من أجل شرح مختصر لقيود معين أو الإحالة لشرح مطول عن قيد في الهوامش	مرتفع
14	2.84	0.629	القوائم المالية المعدة تحتاج إلى إيضاحات متممة لها تساعد على فهم أكثر لمحتوياتها	متوسط
	4.02	0.667	<b>المحور الثالث: ملائمة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية</b>	مرتفع
15	4.43	0.937	يتطلب الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية إصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها	مرتفع جدا
16	3.55	1.001	يتم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	مرتفع
17	4.87	0.757	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم في زيادة مصداقية	مرتفع جدا

المعلومات			
18	متوسط	0.781	2.54
19	مرتفع جدا	0.939	4.24
20	مرتفع	0.783	4.04

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

### 5.3 دراسة العلاقة الارتباطية:

توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي  $\alpha=0.05$  بين درجة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وجودة القوائم المالية المعدة، ولإيجاد هذه العلاقة تم استخدام اختبار بيرسون كما هو موضح في الجدول 5

الجدول 5: يبين معامل الارتباط بين جودة القوائم المالية والإفصاح المحاسبي

الإلتزام بتطبيق المعايير	الموثوقية والقابلية للمقارنة	قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات	معامل الارتباط بيرسون	درجة الإفصاح المحاسبي
0.039	0.271	0.246	معامل الارتباط بيرسون	درجة الإفصاح المحاسبي
0.445	0.010	0.015	مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

من خلال الجدول 5 نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة لمكونات جودة القوائم المالية (الموثوقية والقابلية للمقارنة، قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات) أقل من 0.05 على خلاف الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية فهي تفوق 0.05، و نلاحظ أيضا أن قيمة الارتباط المحسوبة لمكونات جودة القوائم المالية موجبة مما يشير إلى وجود علاقة ارتباطية بين جودة القوائم المالية و درجة الإفصاح المحاسبي، أي أن القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية تتمتع بدرجة عالية من الجودة و هذا بفضل العمل في ظل النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

### 6.3 تحليل واختبار الفرضيات من خلال الانحدار المتعدد:

سنقوم من خلال هذا المطلب باستخدام الانحدار المتعدد في اختبار وتحليل العلاقة الارتباطية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، وهذا من خلال الفرضيات التالية:

**الفرض الصفري  $H_0$ :** هو فرض ينفي أو يلغي وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، فكل فرض يأتي بصيغة نفي أو إنكار لظاهرة معينة يسمى بالفرض الصفري؛

**الفرض البديل  $H_1$** : وهو فرض يتحدث عن وجود الظاهرة بشكل أو بآخر، أو عندما يصاغ الفرض بصورة إثبات.

يوضح الجدول 6 نتائج تحليل التباين للانحدار، يتمثل المتغير التابع في جودة القوائم المالية أما المتغير المستقل يتمثل في درجة الإفصاح المحاسبي.

الجدول 6: نتائج تحليل التباين للانحدار

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	F	R	R <sup>2</sup>	Sig
إنحدار البواقي	5.098	4	1.622	2.507	0.421	0.186	0.038
المجموع	14.864	58	0.821				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

من خلال النتائج الواردة في الجدول 6 نجد أن قيمة F المحسوبة 2.507 بمستوى دلالة يساوي 0.038 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا دليل على أن النموذج ذو أهمية إحصائية. كما أن معامل التحديد R يساوي 0.421 هذا يعني أن التباين في المتغير التابع (جودة القوائم المالية) مفسر بالتغير في المتغير المستقل (درجة الإفصاح المحاسبي) بنسبة 42.1%.

يوضح الجدول 7 نتائج تحليل الانحدار لاختبار أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع

الجدول 7: نتائج تحليل الانحدار المتعدد

Sig	t	Beta	المعطيات		متغيرات النموذج
			الخطأ المعياري	B	
0.000	5.472		0.547	3.459	الثابت
0.027	0.233	0.065	0.191	0.068	الموثوقية والقابلية للمقارنة
0.045	0.982	0.384	0.208	0.213	اتخاذ القرارات
0.021	0.207	0.176	0.103	0.114	الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على spss v25

لاختبار الفرضيات تم استخدام القاعدة التالية:

$0.05 < Sig$  (قبول الفرضية الصفرية).

$0.05 > Sig$  (قبول الفرضية البديلة).

الفرضية الفرعية الأولى:

$H_0$ : لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي والموثوقية والقابلية للمقارنة عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$ .

$H_1$ : توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي والموثوقية والقابلية للمقارنة عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

من النتائج الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت 0.233 بمستوى دلالة 0.027 هي أقل من  $(\alpha=0.05)$ ، و عليه نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي والموثوقية والقابلية للمقارنة.

الفرضية الفرعية الثانية:

$H_0$ : لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي و اتخاذ القرارات عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

$H_1$ : توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي و اتخاذ القرارات عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

من النتائج الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت 0.982 بمستوى دلالة 0.045 هي أقل من  $(\alpha=0.05)$ ، و عليه نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي واتخاذ القرارات. الفرضية الفرعية الثالثة:

$H_0$ : لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح المحاسبي والإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

$H_1$ : توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين بين درجة الإفصاح المحاسبي والإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

من النتائج الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت 0.207 بمستوى دلالة 0.021 هي أقل من  $(\alpha=0.05)$ ، و عليه نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين بين درجة الإفصاح المحاسبي والإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة.

#### 4. خاتمة:

من خلال عرض مختلف جوانب الإفصاح المحاسبي ومتطلباته وطرق عرضه للمستخدمين نستخلص أن عملية الإفصاح المحاسبي يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية، ومنه يعتبر الإفصاح المحاسبي بأنه أحد أدوات الاتصال الرئيسية وبدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي. حيث تم الخروج بمجموعة من النتائج تتمثل في أن الإفصاح المحاسبي يرتكز على بيان المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية عن الفترة وبيان أداؤها والذي يقيس صافي نتيجة النشاط وكذا بيان تدفقات

الخزينة الذي يساعد على تقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة، مع ملاحظة عدم توفر معلومات حول قائمة حقوق الملكية عند جل أفراد العينة محل الدراسة وهذا راجع لكون محاسبة الأموال الخاصة تتم على مستوى المديرية العامة.

كما تعتبر الإفصاحات المالية المتممة جزء لا يتجزأ من القوائم المالية فهي توفر سهولة تدفق المعلومات المالية والتي يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية، إلا أن القوائم المالية في المؤسسات محل الدراسة تفتقر كذلك إلى الإفصاحات الأمر الذي يفقدها الكثير من أهميتها.

و في الأخير توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي و من خلال مبادئه يسعى إلى تقديم الإفصاحات التي من شأنها تحسين مستوى الإفصاح في القوائم المالية لإعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه و من خلال الدراسة الميدانية لاحظنا أن المؤسسات محل الدراسة تستجيب لمتطلبات الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي غير أنه ينبغي القيام بتحديثات مستمرة لهذه المتطلبات لتكون أكثر ملائمة مع المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ دائما بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للبلد مع مراعاة الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

## 5. قائمة المراجع:

### المؤلفات:

- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي). الإسكندرية - مصر: الدار الجامعية.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2006). نظرية المحاسبة. الإسكندرية - مصر: الدار الجامعية.
- جمعة خليفة الحاسي وآخرون. (1996). المحاسبة المتوسطة. بيروت - لبنان: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني. (2012). موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية -عرض البيانات المالية- (الإصدار الأولى، المجلد الجزء الأول). عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- حنان رضوان حلوة. (2003). النموذج المحاسبي المعاصر (المجلد الطبعة الأولى). عمان - الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- طارق عبد العال حماد. (2008). حوكمة الشركات (شركات القطاع العام والخاص والمصارف المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات). مصر: الدار الجامعية.
- محمد المبروك ابو زيد. (2005). المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية (الإصدار الطبعة الأولى). مصر: ايتراك للطباعة و النشر والتوزيع.
- محمود محمد عبد السلام البيومي. (2003). المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية (الإصدار الطبعة الأولى). الإسكندرية - مصر: منشأة المعارف للنشر والتوزيع.

### الأطروحات:

صلاح حواس. (2008). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية و أثره على مهنة التدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

معتز برهان جميل العكر. (2010). أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني - دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية. جامعة الشرق الأوسط.

ضيف الله محمد الهادي. (2014). أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية. البليدة: جامعة البليدة.

#### المقالات:

صالح مفتاح و معارفي فريدة. (2010). متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية العربية وسبل رفع كفاءتها. مجلة الباحث (2009/07).

عبد الحميد مانع الصيغ. (2009, 08). المعيار الدولي الأول لإعداد التقارير المالية. مجلة المحاسب القانوني تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين (العدد7).

يوسف محمود جربوع. (2007, 01). مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين و رؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية العامة في قطاع غزة (فلسطين). مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، مجلد 15 (العدد 1).

#### المداخلات:

رحمة بلهادف، و عياد السعيد. (2013/19/20/نوفمبر 2013). دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل البعد المحاسبي لحوكمة الشركات. دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات. الشلف: جامعة الشلف.

نوال بن عمارة. (2010). طرق الإفصاح والقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق. الملتقى الدولي الأول، صفحة 10.

الوادي: جامعة الوادي. تاريخ الاسترداد 17 18 1, 2010

نوال صبايحي. (2013). أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية. آليات

تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة

المعلومة المحاسبية. الملتقى الدولي الثالث، صفحة 4. الوادي: جامعة الوادي. تاريخ الاسترداد 7 8 4,

2013.