



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)

تحت إشراف الدكتور:

عبد الوهاب نصرات

إعداد الطلبة:

ضياء الدين عيسي

عماد بريك

سفيان مرابط

طارق العايب

لجنة المناقشة

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	محمد البشير بن عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيسا
02	عبد الوهاب نصرات	أستاذ مساعد قسم ب	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	بلال نصيره	أستاذ مساعد	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة
المعلومات المحاسبية
(دراسة ميدانية)

تحت إشراف الدكتور:

عبد الوهاب نصرات

إعداد الطلبة:

ضياء الدين عيسي

عماد بريك

سفيان مرابط

طارق العايب

لجنة المناقشة

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	محمد البشير بن عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	رئيسا
02	عبد الوهاب نصرات	أستاذ مساعد قسم ب	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	بلال نصيره	أستاذ مساعد	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداءات

الاهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى اله

وصحبه جمعين

اهدي ثمار جهودي إلى

أغلى ما في الوجود من كان لها حضنا مهذا من سهرت وتعبت في تربيتي إلى

المدرسة الأولى

أمي العزيزة

إلى سند الحياة و مثل العمل إلى من علمني الجد و الاجتهاد إلى رمز المثابرة

أبي الغالي

إلى جميع أساتذة جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

ضياء الدين عيسى

الاهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على اشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى

اله وصحبه اجمعين

اهدي ثمار جهودي إلى

أخلى ما في الوجود من كان لها حظنا مهذا من سهرت وتعبت في تربيته إلى

المدرسة الأولى

أمي العزيزة

إلى سند الحياة و مثل العمل إلى من علمني الجد و الاجتهاد إلى رمز المثابرة

أبي الغالي

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى جميع أساتذة جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

محمد بريك

الاهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نكن لي نصا إليه لولا فضله علينا

أما بعد

اهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين إلى من أضاءت لي دربي
المظلم إلى من كان حبها زادي وعمادي إلى من احتمي بدعائها
الخالص وحنانها إلى أسأل الله أن يحفظها لي ويديم لها الصحة والعافية

أمي نور حياتي

إلى والدي الذي لم يبخل علي يوما بشيء لك كل التخلي والاحترام

إلى إخوتي وأخواتي الأعمام

إلى إخوتي اللذين لم تلدهم أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء
والعطاء إلى من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة إلى الأوبة
فضل الله.. أيوب.. سيفه الله.. تقي.. أيمن.. محمد ناجح.. يوسف

إلى كل من عرفتنا فيهم الجامعة

إلى كل من نسيه قلبي ولم ينساه قلبي إلى كل من علمني حرفه وإلى
كل من ساعدني ولو بدعوة

مرايط سفيران

الاهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع ... إلى والدتي و والدي العزيزين ...

حفظهما الله ورعاهما وأمدهما بالصحة والعافية

إلى رفيقة الدرب زوجتي الغالية... إلى أبنائي وثمره فؤادي

إلى أخوتي وأخواتي كبيرهم وصغيرهم

إلى جميع الأصدقاء كل باسمه... إلى كل زملائي في المسار الجامعي... إلى

كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد وإلى كل من سقط اسمه

سموا ولم يخطه قلمي ... إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

طارق العايب

الشكر والتقدير

الشكر و التقدير

قال تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووفقتنا انجاز هذا العمل .

نتوجه بجزيل الشكر و الامتنان لكل من ساعدنا من قريبه أو من بعيد لانجاز هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات . ونخص بالذكر الاستاذ المشرف و الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه التي كانت عوننا لنا في إتمام هذه المذكرة لاستأذنا الكريم نصراته عبد الوهاب

كما نشكر أعضاء اللجنة على قبول مناقشة وتقييم عملنا هذا كما لا يسعنا أن ننسى كل من وقف جنبانا ولم يبخل علينا بمد يد العون

وفي الأخير لا ننسى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية فلمم جزيل الشكر على كل ما بذلوه من جهد .

الملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، تضمنت الدراسة مراجعة الإطار النظرية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي من خلال تعريفه و أنواعه وأهدافه، و طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. ومن ثم تطرقت الدراسة إلى الإفصاح المحاسبي من خلال منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وأخيراً ناقشت الدراسة تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وللوصول إلى البيانات اللازمة تم تصميم استبيان يشمل 20 سؤالاً مكون من محورين المحور الأول يتعلق بالإفصاح المحاسبي، أما المحور الثاني جودة المعلومات المحاسبية، وللإجابة على الاستبيان تم توزيعه على عينة عشوائية مكونة من 50 فرداً من أساتذة أكاديميين ومحاسب معتمد ومحافظ حسابات، فيما تم استرجاع 44 استبياناً صالحة للمعالجة، حيث استغرقت الدراسة ابتداءً من شهر فيفري إلى 11 ماي 2024 تم إجراء هذه الدراسة على مستوى دولة الجزائر، وشملت لأهل اختصاص ولاية الوادي من أساتذة أكاديميين ومحاسبين ومحافظ حسابات، وللحصول على نتائج الدراسة تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSSv21، وأظهرت بعض النتائج انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، معايير المحاسبة الدولية.

Abstract:

This study seeks to explore the role of accounting disclosure in enhancing the quality of accounting information in economic institutions. The study included a review of the theoretical framework related to accounting disclosure through its definition, types, objectives, and methods and techniques for disclosing accounting information. Then the study touched on accounting disclosure through the perspective of the financial accounting system and international accounting standards. Finally, the study discussed the impact of accounting disclosure on the quality of accounting information. The study used the descriptive analytical approach and to obtain the necessary data, a questionnaire was designed that includes 20 questions consisting of two axes. The first axis relates to accounting disclosure. As for the second axis, the quality of accounting information. To answer the questionnaire, it was distributed to a random sample of 50 individuals, including academic professors, a certified accountant, and an accountant. While 44 valid questionnaires were retrieved for processing, the study took place from February to May 11, 2024. This study was conducted at the country level. Algeria, and included specialists in the province of Oued, including academic professors, accountants, and accounts governors. To obtain the results of the study, the statistical program SPSSv21 was used, and some results showed that there is a statistically significant effect of accounting disclosure on the quality of accounting information

Keywords: accounting disclosure, quality of accounting information, international accounting standards

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	شكر وتقدير
	الملخص
II-I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات
أ-و	المقدمة
38-01	الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي
03	المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي
04	المطلب الثاني: أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي
04	الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي
09	الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي
09	المطلب الثالث: طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
14	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية
14	المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المالي scf
19	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية
19	الفرع الأول: معيار المحاسبي الدولي عرض القوائم المالية LAS1
26	الفرع الثاني: معيار المحاسبي الدولي الأطراف ذوي العلاقة LAS24
28	الفرع الثالث: معيار المحاسبي الدولي الأدوات المالية IFRS7
31	المبحث الثالث: تأثير الإفصاح المحاسبي عن جودة المعلومات المحاسبية
31	المطلب الأول: تعريف المعلومات المحاسبية والخصائص النوعية
31	الفرع الأول: تعريف المعلومات المحاسبية
31	الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
35	المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية
36	المطلب الثالث: الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية
38	خلاصة الفصل الأول
58-39	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
40	تمهيد الفصل
41	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
41	المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة
41	الفرع الأول: منهجية البحث
41	الفرع الثاني: عينة الدراسة

فهرس المحتويات

42	الفرع الثالث: أداة الدراسة
43	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
44	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة
44	الفرع الأول: صدق المحكمين
44	الفرع الثاني: قياس ثبات الاستبيان
45	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
45	المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة
50	المطلب الثاني: تحليل عبارات الاستمارة
53	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
53	الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي
54	الفرع الثاني: اختبار الفرضيات
58	خلاصة الفصل الثاني
60	خاتمة
64	قائمة المراجع
67	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
5	يوضح الفرق بين الافصاح الاختياري والإجباري	01
22	يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب ISA01	02
24	نموذج لقائمة الدخل حسب الطبيعة	03
24	نموذج لقائمة الدخل حسب الوظيفة	04
25	نموذج لقائمة التغيرات في حقوق الملكية	05
41	عدد الاستثمارات الموزعة والمعتمدة	06
42	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي.	07
43	تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي	08
44	يوضح اختبار الثبات وصدق الاستبيان	09
45	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	10
46	توزيع أفراد عينة حسب متغير العمر	11
47	توزيع أفراد عينة حسب متغير المؤهل العلمي	12
48	توزيع أفراد عينة حسب متغير المهنة	13
49	توزيع أفراد عينة حسب متغير الخبرة المهنية	14
50	نتائج تحليل عبارات الافصاح المحاسبي	15
52	نتائج تحليل عبارات جودة المعلومات المحاسبية	16
54	اختبار التوزيع الطبيعي	17
55	معامل ارتباط بين متغيرات الدراسة	18
56	نتائج الانحدار الخطي البسيط للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية	19
57	يوضح تحليل اختبار تحليل أحادي محور الافصاح المحاسبي للبيانات الشخصية	20
57	يوضح تحليل اختبار تحليل أحادي محور جودة المعلومات المحاسبية للبيانات الشخصية	21

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	أنواع الافصاح المحاسبي من حيث الطبيعة	01
17	مكونات الميزانية	02
34	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	03
45	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	04
46	نسبة توزيع العينة حسب العمر	05
47	نسبة توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	06
48	نسبة توزيع العينة حسب المهنة.	07
49	نسبة توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.	08

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	68
02	قائمة الأساتذة المحكمين لاستبيان الدراسة	71
03	مخرجات نتائج برنامج spss	72

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الانجليزية	الرموز
نظام المحاسبي الجديد	Système Comptable Financier	SCF
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	Accounting Principles Board Definition Statement	IFRS
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB

المقدمة

المقدمة

المقدمة

في الفترة الأخيرة، شهد الإفصاح المحاسبي تصاعداً في اهتمام الباحثين والمفكرين، نظراً لأهميته البالغة في سياق الأعمال المالية. فقد لعبت المحاسبة دوراً حيوياً في تقديم معلومات دقيقة وموثوق للوحدات الاقتصادية وجميع الأطراف ذات الصلة، سواء داخل الوحدة الاقتصادية نفسها أو خارجها. ويعكس هذا الإفصاح المحاسبي ليس فقط الواقع المالي للمؤسسة، بل يشمل أيضاً تأثيراتها على البيئة واحتياجات الأطراف المختلفة.

من خلال تطوير وتوجيه معايير المحاسبة الدولية، أصبح من الممكن تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وتوحيد المعايير المتبعة عبر العالم. وهذا بدوره يعزز مصداقية القوائم المالية ويعطي صورة دقيقة للأداء المالي للوحدة الاقتصادية. بالإضافة إلى ذلك، يسهم الإفصاح المحاسبي الشفاف في بناء ثقافة مؤسسية قائمة على الشفافية والنزاهة داخل المؤسسات. فعندما تتبنى الشركات معايير محاسبية دولية وتكشف بشكل موثوق عن معلوماتها المالية، يتحقق مستوى أعلى من الثقة والاحترام من قبل المستثمرين والمجتمع المحيط. بناءً على ذلك، يمثل الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية محوراً مهماً لتحقيق النزاهة والثقة في القوائم المالية، ويساهم في بناء بيئة أعمال صحية ومستدامة.

1- إشكالية الدراسة.

وعلى ضوء ما سبق يمكن استنتاج الإشكالية التالية :

– كيف يساهم الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكننا صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

– ما هو الإفصاح , محدداته أنواعه , ومتطلبات تطبيقه في البيئة المحاسبية ؟

– هل يؤثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية ؟

– هل يوجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية؟

2-فرضيات الدراسة.

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملا في تحقيق أهدافه، يمكن تحديد الفرضيات التي يمكن الارتكاز عليها وهي على النحو التالي:

الفرضية الأولى:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

المقدمة

الفرضية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزي للبيانات الشخصية.

3-أسباب اختيار الموضوع : تم اختيار موضوع البحث لعدة دوافع

أسباب ذاتية منها :

- الرغبة في دراسة المواضيع المتعلقة بالإفصاح
- إن موضوع البحث يندرج ضمن التخصص محاسبة
- رغبتنا في إثراء المكتبة بهذه الدراسة

أسباب موضوعية منها :

- محاولة فهم والتعمق في موضوع الإفصاح المحاسبي ومدى دوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
- الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في إعطاء كشف مالية ذات دلالة و شفافية لما تحويه من معلومات.

4-أهداف الدراسة:

- تسهيل فهم موضوع الإفصاح المحاسبي من خلال مفهومه وأهدافه وأنواعه.
- التعرف على مفهوم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- فهم الدور الحيوي الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبناء الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- تقييم كيف يؤثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وكيف يمكن تحسين توفير معلومات محاسبية شافية وواضحة.
- تحديد الإجراءات والتوصيات التي يمكن اتخاذها لتطوير وتحسين الإفصاح المحاسبي بهدف تلبية احتياجات المستثمرين وتعزيز فعالية جودة المعلومات المحاسبية.

5-أهمية الدراسة:

تنسجم هذه الدراسة بأهميتها البارزة في سلط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة في المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية وأصحاب المصلحة، حيث يعزز الإفصاح المحاسبي فهمنا للأوضاع المالية والأداء الاقتصادي، ويسهم في اتخاذ القرارات الفعّالة، تأتي أهمية الدراسة أيضًا من توجيه

المقدمة

المعايير الدولية والحاجة المتزايدة لتحسين الجودة في ظل التطورات الاقتصادية الراهنة. يُركز البحث على تحديد الطرق التي يمكن من خلالها تحسين الإفصاح المحاسبي، مما يساهم في تطوير الممارسات المحاسبية وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

6-الدراسات السابقة :

الدراسات العربية

هناك العديد من الدراسات التي تناول موضوع الإفصاح المحاسبي منها :

(زين عبد المالك 2023) بعنوان "واقع الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مجلة الاقتصاد والبيئة، الجزائر.

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على متطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وتبيان مدى مساهمة هذا الإفصاح في إعطاء وصورة واضحة حول الوضعية والأداء المالي للمؤسسة من خلال تقديم معلومات ذات مصداقية وقابلة لاتخاذ القرارات. وقد التوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مجمع صيدال يقوم بالإفصاح المحاسبي وفق أدنى المتطلبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وبالرغم من ذلك يعتبر هذا الإفصاح كافي لأصحاب المصالح ويساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

(حابية احمد2020) بعنوان"العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية" (دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة)، مجلة المدبر جامعة الجزائر3.

تناولت هذه الدراسة تحليل لعملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية والعوامل المؤثرة فيها، بحيث تم عرض فيها عملية الإفصاح في القوائم المالية، وأهم أربعة عوامل مؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، والمتمثلة في العوامل المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية، والعوامل المتعلقة بنوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم، والعوامل المتعلقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح، والعوامل المتعلقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية. وخلصت الدراسة إلى أنه حتى يتم التوصل إلى الإفصاح بشكل كافي في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية يجب مراعاة أهم العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. الكلمات المفتاحية: الإفصاح في القوائم المالية، العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح، الإفصاح المحاسبي، الإفصاح المالي

المقدمة

(كلثوم جريو، محمد يدو 2017) بعنوان " دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة علي لونيس البلدية، الجزائر.

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية لأنه يعتبر من الركائز الأساسية التي توفر البيانات والمعلومات، وازدادت أهمية هذا المبدأ إثر الانهيارات المالية الكبيرة التي حدثت في الأسواق المالية الأمر الذي جعل المتعاملين الاقتصاديين يفقدون الثقة في كفاءة الأسواق المالية، وهو الأمر الذي جعل الخبراء والمحللين يركزون على مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات والبيانات المقدمة مما يرفع ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية ويجعل قرارات المتعاملين الاقتصاديين صائبة فيما يخص استثماراتهم في أسواق الأوراق المالية.

(صبايحي نوال 2011) بعنوان " الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومة"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3.

تناول هذه الدراسة أهمية الإفصاح المحاسبي في تعزيز الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مع التركيز على تحليل الأطر النظرية للإفصاح المحاسبي وتحديد، وفحص أنواعه وأهدافه. كما تتطرق الدراسة إلى دراسة الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مع التركيز على الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية. يتناول البحث أيضاً تأثير الإفصاح المحاسبي على شفافية المعلومات المحاسبية، من خلال تحديد المعلومات المحاسبية والطرق والسياسات المحاسبية، مع التركيز على المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. يتمثل هدف الدراسة في فحص كيفية تحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بما يساهم في بناء بيئة أعمال صحية ومستدامة.

الدراسات الأجنبية

دراسة (2008) Pingyang

Keynesian Beauty Contest, Accounting Disclosure, and Market Efficiency

مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 46، العدد 4.

هذفت هذه الدراسة إلى إيضاح التبعات المترتبة على الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة العامة واثرت ذلك على فاعلية أداء هذه الشركات، وقام الباحث بتطبيق أداة الدراسة وفقاً لمعيار keynes على 65 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية في مدينة شيكاغو الأمريكية، حيث أوضح الباحث أن القوائم

المقدمة

المالية تلعب دورا رئيسيا في تثبيت أسعار الأسهم في البورصة والتقليل والحد من مخاطر الانهيارات المالية المفاجئة للشركات، وتجنّب هذه الشركات من مخاطر الإفلاس.

وفي نتائج دراسته أكد الباحث ضرورة تبني الإفصاح المحاسبي على مستوى مجموعة الشركات المدرجة في البورصة على أن تتم متابعة هذا الإفصاح ودقته من قبل هيئة تابعة لهيئة الأوراق المالية وتقوم بالتدقيق الدوري على هذه الشركات.

دراسة (2007) Dahawy

Accounting Disclosure in Companies listed on the Egyptian Stock Exchange

مجلة التمويل والاقتصاد في الشرق الأوسط، العدد 1.

هذفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق الشركات المصرية المدرجة في البورصة للإفصاح المحاسبي، إذا قام الباحث بإتباع المنهج التحليلي من خلال إعداد أداة الدراسة تقيس مدى تطبيق هذه الشركات لمعايير الإفصاح المالي المصري والمستفعاة في الأساس من المعايير الأمريكية للإفصاح المالي عن البيانات، وتم توزيع الإستبانة على 100 شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، وجاءت نتائج الدراسة لتوضح أن 61% من الشركات المدرجة في البورصة فقط تطبق الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المصرية للإفصاح والمستفعاة من المعايير الأمريكية، وقد أرجعت الدراسة أسباب ذلك إلى العوامل الثقافية في المقام الأول.

7- الإطار الزمني والمكاني:

✓ الإطار الزمني:

كانت المدة الزمنية التي استغرقتها الدراسة ابتداء من شهر فيفري إلى 11 ماي 2024.

✓ الإطار المكاني:

تم إجراء هذه الدراسة على مستوى دولة الجزائر، وشملت لأهل اختصاص ولاية الوادي من أساتذة أكاديميين ومحاسبين ومحافظ حسابات.

8- منهجية الدراسة :

للإجابة على إشكالية و فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكان ذلك من خلال دراسة الإطار النظري للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، أما عن الأدوات المستخدمة

المقدمة

في الدراسة فاعتمدت على أدوات جمع البيانات من كتب، رسائل جامعية، ملتقيات، الاستبيان... الخ، وتم استخدام البرنامج الإحصائي spss لتحليل نتائج أفراد عينة الدراسة.

9- صعوبات الدراسة : يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي وجدناها خلال إعداد مذكرة ما يلي :

- صعوبة الربط بين الافصاح وجودة المعلومات المحاسبية.
- انشغال أفراد العينة عن الإجابة عن الاستبيان رغم الوقت الممنوح لهم.
- بعد أماكن توزيع الإستبانة .

10- محتوى البحث.

للإجابة على إشكالية الدراسة تم تقسيم الموضوع إلى فصلين حيث يتضمن الفصل الأول الدراسة النظرية للبحث الذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث فالمبحث الأول يتضمن الإطار النظري للإفصاح المحاسبي أما المبحث الثاني الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أما المبحث الثالث تم التطرق إلى تأثير الإفصاح المحاسبي على شفافية المعلومات المحاسبية، أما الفصل الثاني يتضمن الدراسة التطبيقية وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول الإطار المنهجي الدراسة، أما المبحث الثاني خصص لعرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

11- متغيرات الدراسة.

سننتظر من خلال هذه الدراسة إلى المتغيرات التالية:

__ المتغير المستقل: الإفصاح المحاسبي.

__ المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

وجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد

إن للإفصاح المحاسبي دوراً هاماً ومميزاً في أي مؤسسة، حيث يسهم في بناء جو من الثقة بين المتعاملين ويوفر مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات دقيقة وشفافة حول نتائج العمليات والمركز المالي. يعتبر موضوع الإفصاح جزءاً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، حيث تناولت منظمات مهنية وعلمية هذا الموضوع من خلال إصدار معايير محاسبية، مما يعكس تطور الفكر في هذا المجال.

في هذا السياق، يتعامل الإفصاح المحاسبي مع مفاهيمه التاريخية وأنواعه المتنوعة، حيث يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وتوفير معلومات ملائمة وهامة، وهذا ما سنتطرق له في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري لإفصاح المحاسبي.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي في المطلب الأول، أما المطلب الثاني على أنواعه وأهدافه، والمطلب الثالث على طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: تعرف الإفصاح المحاسبي.

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف وقد تناول الكتاب والباحثون الإفصاح المحاسبي بمفاهيم أهمها كما يلي :

التعريف الأول: الإفصاح المحاسبي هو أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، ويشمل هذا الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحويه من معلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القرارات¹

التعريف الثاني: هو الإظهار الكامل والواضح (للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة) في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة، والصدق المحاسبي في القوائم المالية وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة²

التعريف الثالث: هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل أو مراوغة³

التعريف الرابع: هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها ، والوقت الذي يتم فيها الإفصاح و بأي وسيلة⁴

¹ محمد محسن عوض مقلد- نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة طانطا مصر 2008 ص12.

² وفان حامد محمد العليمات- القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه - جامعة دمشق- سوريا 2010- ص 72.

³ محمد سمير الصبان- دراسات في المحاسبة المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي - الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت- بدون سنة نشر- ص103.

⁴ مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي - التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود- ملتقى دولي تحت عنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير

المحاسبة الدولية -المركز الجامعي بالوادي- جانفي 2010 - ص 3.

التعريف الخامس: الإفصاح ما هو إلا إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها، وذلك بهدف أن لا تكون القوائم المالية مضللة، ويمكن أن يشمل المفهوم الطرق المحاسبية المستخدمة والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم وتحليلات الإدارة للأحداث الماضية وتنبؤها والقوائم المالية الإضافية التي تتعلق بنشاط الشركة ولا يمكن عرضها بكفاية في صلب القوائم المالية¹ من خلال هذه التعاريف، يظهر أن الإفصاح المحاسبي يركز بشكل أساسي على نقل المعلومات بوضوح وصدق إلى المستفيدين، بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون أي تضليل يعوق الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات. ويتعلق ذلك أيضًا بربط درجة الإفصاح بتقليل حالات عدم التيقن لدى المستفيدين، من خلال نشر جميع المعلومات الاقتصادية ذات الصلة بالمشروع، سواء كانت كميات أو معلومات أخرى، مما يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات مستنيرة. ويُشير إلى أن مصطلح الإفصاح غالبًا ما يترافق مع تفسيرات إضافية، حيث يُظهر ندرة استخدام كلمة "الإفصاح" بمفردها، وغالبًا ما يترافق مع مصطلحات أخرى، ويُستخدم الإفصاح في سياق قوائم البيانات المالية أو في الطرق البديلة الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

المطلب الثاني : أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي.

إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهًا متزايدًا نحو التوسع في الإفصاح و تعدد مجالاته إلى درجة إن المحاسبين اخذوا إلى تسجل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بالأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذييل العقبات التي تحول هذا الهدف، وفيما يلي سنتطرق إلى أنواع الإفصاح المحاسبي وأهدافه.

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي.

حددت أنواع الإفصاح المحاسبي كما يلي:

أولاً: من حيث الإلزامية: ينقسم الإفصاح المحاسبي من هذا المنظور إلى نوعان: إجباري، اختياري.

1) الإفصاح الإجباري.

تفصح المؤسسة عن المعلومة المتعلقة بأنشطتها المختلفة وفقاً لهذا النوع من الإفصاح بصفة إلزامية بناءً على متطلبات تشريعية أو مهنية أو بموجب تعليمات صادرة من البورصة ويهدف الإفصاح الإجباري إلى تقديم معلومات مفيدة إلى مختلف مستعملي التقارير المالية و من بينهم المستثمرين² بهدف مساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة، ويتم أساساً عن طريق القوائم المالية و بعض التقارير و الاضاحات الأخرى.

¹ محمد نجيب حمد- دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية جامعة قناة السويس - مصر، 20 أبريل 2024 - www.alaswaq.net.

² خليفاتي جمال، تعزيز دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات الاستثمار المالي بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة لبلدة 2، دفعة 2014/2015، ص 126.

2) الإفصاح الاختياري.

يوفر الإفصاح الاختياري معلومات إضافية عن المؤسسة ، والتي لا تظهر عادة في القوائم المالية عادة في القوائم المالية و يرتبط الإفصاح الاختياري بالإفصاح المالي والغير مالي من خلال التقارير المالية أو غيرها ولا ينشأ هذه النوع من الإفصاح متطلبات إلزامية سواء كانت لنظام الداخلي للمؤسسة أو المعايير المحاسبية. وقد ظهر الإفصاح الاختياري و تطور كنتيجة انتقاد الإفصاح الإلزامي و المتمثلة في عدم كفاية معلومات الإفصاح الإلزامي في التنبؤ بالأرباح المستقبلية لشركة وعدم تماثل المعلومات المقدمة لكبار المستثمرين¹

الجدول رقم (01) يوضح الفرق بين الإفصاح الاختياري والإلزامي

وجه المقارنة	الإفصاح الإلزامي	الإفصاح الاختياري
المفهوم	وهو المعلومات الواجب الإفصاح عنها بموجب القانون والمعايير المحاسبية	وهي المعلومات التي تحتكرها الإدارة وغير ملزمين بالإفصاح عنها
المعايير المحاسبية و القوانين ذات الصلة	منظم من قبل الهيئات المهنية بموجب المعايير المحاسبية والقوانين ذات الصلة مثل قانون الشركات، قانون الضرائب ، قانون الأوراق المالية... الخ	لا توجد قوانين إنما هو اختيار طوعي
طبيعة المعلومات	معلومات مالية فقط	معلومات مالية وغير مالية
محتوى المعلومات	القوائم المالية الأساسية، وهي (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى قائمة الملحقات والإيضاحات.	معلومات تتعلق بالخطط والتنبؤات المستقبلية، وخطط البحث والتطوير و تحليل المعلومات المالية، ومعلومات متعلقة بالموارد البشرية و المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومعلومات عامة.
الحافز (الدافع)	تطبيق القوانين المعايير المحاسبية لغرض ضبط عمليات نقل المعلومات بين المنشآت وأصحاب المصالح والمستخدمين المعلومات	تهدف إلى تحقيق المنافع الاقتصادية وتعزيز المنافسة في الأسواق
المراجع الخارجي	ملزم للمرجع الخارجي	يعني المراجع الخارجي من أي مسؤوليات خاصة بالإفصاح
الآليات المستخدمة لنقل المعلومات	تقتصر على التقرير المالي السنوي ، و التقارير الدورية واجتماع البيئة العامة	المؤتمرات الصحفية الانترنت والرسائل القصيرة
عدد العناصر التي يتم الإفصاح عنها	محدد حسب المعايير المحاسبية والقوانين ذات الصلة	غير محدد
توقيت الإفصاح	توقيت محدد في المعايير المحاسبية والقوانين	الوقت الذي تراه إدارة الشركة مناسباً وملائماً

المصدر: محمد طلعت محمد النجار ، أثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي ، المركز الديمقراطي العربي الطبعة الأولى ، برلين، ألمانيا، 2014، ص33.

¹ خليفاتي جمال، مرجع سبق ذكره، ص126.

ثانيا: من حيث الطبيعة : ينقسم الإفصاح المحاسبي وفقا لهذا المنظور إلى العديد من الأنواع أهمها :

1- الإفصاح الكامل:

يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على ملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزءا أساسيا من القوائم المالية . وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم.¹

2- الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

3- الإفصاح التفضيلي:

يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة . ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموما.

4- الإفصاح الشقيفي (الإعلامي):

يتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية وإنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية ولقد ظهر هذا الاتجاه بعد تأكيد FASB (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات والتأكيد على ملاءمتها إلى جانب موثوقيتها.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته - مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية - الدار الجامعية الإسكندرية- 2008ص80.

5- الإفصاح الوقائي أو التقليدي :

يهدف هذا النوع إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، وترتيباً على ذلك فإن المعلومات المالية يجب أن تكون على أعلى درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها وحتى ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة، ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية:

- السياسات المحاسبية.

- التغيير في التطبيقات المحاسبية.

- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.

- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية¹.

6- الإفصاح الكافي :

يشير إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد². ويعني الإفصاح الكافي أن تكون التقارير المحاسبية والمالية تفصح كما ينبغي من المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة وهذا الإفصاح واسع جداً ولكنه يفيد في إبراز ضرورة الإفصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقارئ العادي للقوائم المالية حتى يستطيع تفسير النتائج المحاسبية.

7- الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية³.

¹ عبد الوهاب نصرات، دراسة تحليلية للعلاقة المتكاملة بين الحوكمة ومبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2014/2015، ص19.

² إلياس شاهد وعبد المنعم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 5، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2016، ص154.

³ طيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007، سوريا، ص187.

8- الإفصاح الشامل:

يقضي بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة أو الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، ويعتمد الإفصاح الشامل على أربع افتراضات رئيسية¹:

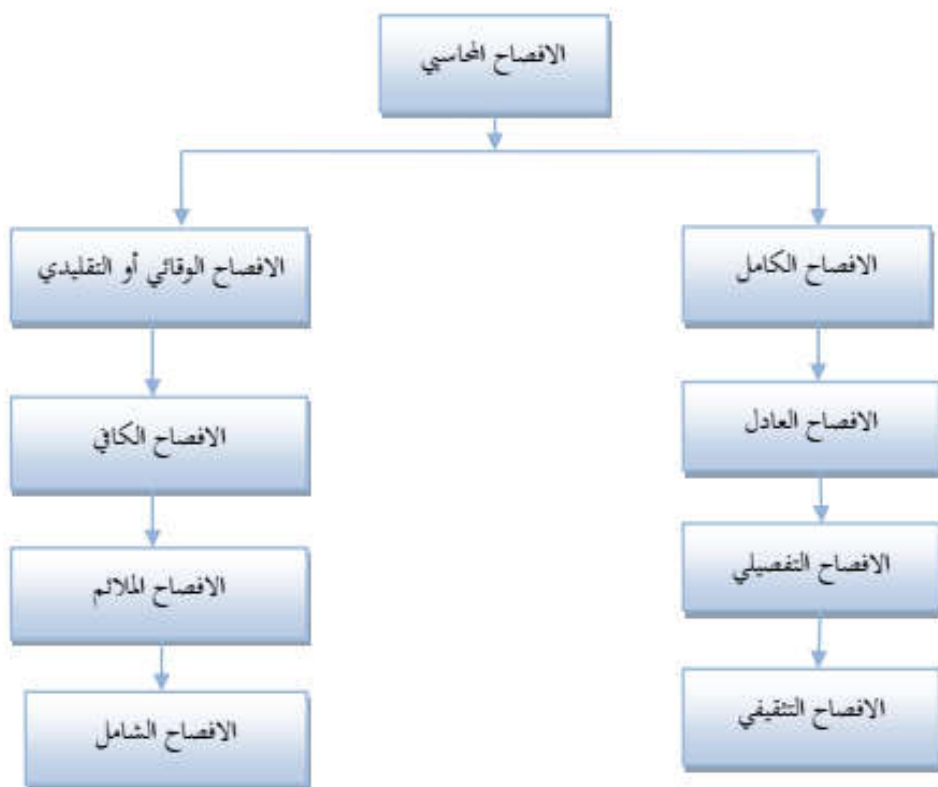
إن احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجين يمكن الإيفاء بالمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

إنه هنالك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها بمعلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

إن المحاسب في عملية الإفصاح عن المعلومات الملائمة للجهات الخارجية تتحدد في الأربع قوائم الأساسية، الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية و التغير في حقوق الملكية.

إن هذا الأسلوب يعتبر الأفضل للإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد المتوقع.

الشكل رقم (01) أنواع الإفصاح المحاسبي من حيث الطبيعة.



المصدر: من إعداد الطلبة

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة دار السلاسل، الكويت، 1990ص223.

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح .

إن للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية هدف و غرض، وهو توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة مقبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح عن معلومات معينة، وتمثل أهداف الإفصاح فيما يلي¹:

- عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم و معرفة المركز المالي للشركة.
- معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية و معرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات
- سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها.
- طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم المالية بصفة أساسية.
- حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى، مثل المساهمين و المستثمرين و المقرضين².

المطلب الثالث: طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

يوجد العديد من الوسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها و اتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة و اخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة و أهميتها النسبية ويمكن تحديد ويمكن تحديد أكثر هذه الطرق شيوعا في ما يلي :

1. شكل وترتيب القواعد الرسمية.
2. المصطلحات ونماذج العرض التفصيلي.
3. المعلومات بين الأقواس.
4. الملاحظات المرفقة القوائم المالية.
5. القوائم والجداول الملحقمة .
6. التعليقات التي تتضمنها شهادة المراجع الخارجية.
7. خطاب رئيس الشركة أو رئيس مجلس الإدارة.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو بكر- دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية - الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة 2002 ص 68.

² محمد مطر، موسى السويطي -التأجيل النظري للممارسات المحاسبية- دار وائل للنشر 2008 ص 340.

أولاً: شكل وترتيب القواعد الرسمية.

يجب أن تظهر أكثر المعلومات أهمية و ملائمة في صلب الجزء الرئيسي لواحدة من القوائم المالية إذا كان ذلك ممكناً ويجب الإفصاح عن الأصول والالتزامات و الآثار الناتجة على صافي الدخل وحقوق حملة الأسهم في القوائم بمجرد إمكانية قياس العمليات و التغيرات الأخرى بدرجة عالية من الدقة ويمكن الثقة فيها والاعتماد عليها ولكن يمكن تغيير كل و ترتيب القوائم لعرض شكل معينة من المعلومات لتفصح عنها القوائم التقليدية.¹

1- قائمة المركز المالي.

يتم ترتيب قائمة المركز المالي وتبويبها بالنسبة للأصول والخصوم بالتبويب الرئيسي وهي المتداولة والغير متداولة لم تنص المبادئ المتعارف عليها على أي تبويب أحر لكن جرى العرف في الولايات المتحدة على تبويب الأصول الغير متداولة إلى مجموعة متجانسة .

2- قائمة الدخل.

يمكن عرض قائمة الدخل إما :

أ- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة و التي يتم فيها جمع كافة المصروفات وكافة الإيرادات وتعتبر الأرقام فيها مجمل الربح وصافي الأرقام وصافي الأرقام المرحلية الأخرى المضللة.

ب- قائمة الدخل المتعدد المراحل وتعرض بالتبويب التالي :

-نتائج الأعمال المستمرة .

-نتائج الأعمال المستمرة والمتوقفة.

-المكاسب والخسائر الغير عادية.

-التأثير المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية.

3- قائمة التدفقات النقدية والأموال.

يمكن عرض المعلومات الملائمة في قائمة التدفقات النقدية ويمكن تبويب المدفوعات النقدية الكثيرة ملائمة لغرض التنبؤ إذا وضعت في مجموعات طبقاً لسلوكها.

¹كمال خليفة أبو زيد -النظرية المحاسبية- الإسكندرية- بدون دار نشر - 2008- ص 783.

4- قائمة الأرباح المحتجزة.

إن قائمة الدخل و قائمة الأرباح المحتجزة تعتبر إلى حد أدنى لعرض نتائج الأعمال المنشأة إلى انه لم ينص على محتوياتها وتفاصيل قائمة الأرباح المبقاة.

ثانيا: المصطلحات ونماذج العرض التفصيلي :

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفاصيل والمعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق و المعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعنى في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها و إلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك¹.

ثالثا: المعلومات بين الأقواس :

إذا كانت عناوين بعض البنود في القوائم المالية غير قابلة للتوصيف الكامل فلا بد من وجود شروح إضافية في ملحوظات تدرج بين قوسين بعد تلك البنود المباشرة و كذلك فان هناك بيانات كمية يمكن إدراجها في قوسين و تعطي دلالة معينة لمستخدمي القوائم المالية.

ومن أمثلة البيانات الإضافية المدرجة بين قوسين :

بند المخزون السلعي (على أساس الوارد أخيرا يصرف أولا)²

رابعا: الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية:

تعتبر الملاحظ مل جزءا مكتملا للقوائم المالية في منشأة الأعمال، غير أنها غالبا لا تعطي أهمية كبيرة نظرا لأنها تكون ذات طابع في عال، فضلا عن طريقة عرضها في القوائم المالية التي غالبا ما تكون في طباعة صغيرة قد يصعب قراءتها و تعني الملاحظات للمحاسب توسيع البنود المقدمة في صلب القوائم أو توضيحها، وكذلك إيضاح المعلومات وثيقة الصلة ببنود محددة في القوائم في شكل نوعي أو وصفي. وأيضا يمكن تقديم البيانات الإضافية التكميلية ذات الطبيعة الوصفية بوصفها امتدادا للمعلومات الواردة في القوائم المالية. بالإضافة إلى أن القيود

¹ شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص 13,8 .

² سامي يوسف كمال محمد الإفصاح المحاسبي عن الصكوك الإسلامية وأثره على ترويجها -رسالة ماجستير- جامعة أمم-سنة 2001

المفروضة بواسطة الترتيبات المالية أو الاتفاقات التعاقدية يمكن إيضاحها أيضا في شكل ملاحظات. وأخيرا رغم أن الملاحظات قد تكون فنية وأحيانا صعبة الفهم والاستيعاب إلا أنها تقدم معلومات ذات معنى دلالة لمستخدمي القوائم المالية.¹

خامسا: القوائم والجداول الملحقة.

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية، كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة و مهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب و الشكل و المحتويات.²

سادسا: التعليقات التي تتضمنها شهادة المراجع الخارجي:

إن الغالبية العظمى من قراء القوائم المالية ليس لهم حق الإطلاع على سجلات و دفاتر الشركة وهم يهتدون إلى حد كبير للحكم على سلامة المركز المالي للشركة و على نتائج أعمالها على التقارير المالية المنشورة، ومن هنا كانت الأهمية أن يقوم شخص خارجي محايد بتدقيق دفاتر و سجلات المنشأة وأن يثبت نتائج اطلاعه و ملاحظاته ورأيه الصريح في مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة.³

ويعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى التي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها ويهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع المدقق الخارجي أو مراقب الحسابات بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة.

سابعا: خطاب رئيس الشركة أو رئيس مجلس الإدارة.

القوائم المالية الرسمية المزودة بالملاحظات، و الجداول و القوائم الملحقة و شهادة المراجع، تكمل التقرير المالي للمحاسب و يجب أن تظهر جميع البيانات المالية المهمة في هذا التقرير. ومع عرض أنواع معينة من المعلومات مباشرة بواسطة الإدارة في ذلك، يمكن شكل خطاب من المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة، أو في أجزاء أخرى

¹ إسماعيل إبراهيم جمعة سامي راضي - المحاسبة للمتوسطة - اصدارات الجامعة السعودية للمحاسبة - الجزء الثاني - الرياض - 1996 - ص 563

² صديقي مسعود، وآخرون، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على بيانات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05/06/2013، ص 04.

³ سامي محمد الوقاد - نظرية المحاسبة - دار المسير للنشر والطباعة ط 1، عمان - 2010 - ص 103، ص 102.

من التقرير السنوي و يجب أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية مايلي:

1_ الأحداث غير المالية و المتغيرات التي حدثت خلال السنة. وتؤشر على عمليات المنشأة.

2_ التوقعات الخاصة بمستقبل المناعة و الاقتصاد و دور المنشأة في هذه التوقعات.

3_ خطط النمو والتغيرات في العمليات في الفترة، أو الفترات التالية.

4_ المقدار و الأثر المتوقع للنفقات الرأسمالية، والجهود المبذولة في البحوث الجارية.

و يجب أن تتضمن الأحداث و التغيرات غير المالية التغيرات في المركز الإدارية العليا و السياسات الرئيسية والتحسينات التقنية الرئيسية في المنشأة أو الصناعة، والتحويلات في الطلب على منتجات المنشأة أو التغيرات في الأسعار أو أية عوامل رئيسية مرتبطة بالإنتاج أو المنتج. وأخيرا الأحداث الأخرى مثل الإضرابات والحروب والأحداث السياسية، وغيرها مما يكون له أثر مهم نسبيا على العمليات المستقبلية للمنشأة و يعتبر الإفصاح عن التوقعات وتقييمها أكثر صعوبة مما هو بالنسبة للأحداث غير المالية ، حيث تتجه الإدارة إلى عرض الأحداث الملائمة فقط ولذلك تصبح إلى حد ما غير ذات معنى¹.

¹ صديقي مسعود، وآخرون، مرجع سابق، ص 04.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

يعتبر الإفصاح المحاسبي من العناصر الأساسية التي تم التركيز عليها من طرق المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي وذلك لما له من أهمية في الحكم على مصداقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي و في ضل المعايير الدولية للمحاسبة.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي scf.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ والاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها تستطيع تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج ومن بين المزايا التي جاء النظام المحاسبي المالي هي تطوير طريقة عرض وإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بشكل يسمح بتوفير معلومة موثوقة وقابلة للمقارنة.

أولاً: الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية.

نص النظام المحاسبي المالي على عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها فيما يلي:¹

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفيه الوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية وتعرض بالعملة الوطنية.

- يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

¹ المادة 05 من القانون، 07/11.

ثانيا:المعلومات العامة التي يجب أن تظهر في القوائم المالية¹

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المعلومات يجب أن تظهر في القوائم المالية هي:

- 1) تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للكيان المقدم للكشوف.
- 2) طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة.
- 3) تاريخ الإقفال.
- 4) العملية التي تقدم بها .

و يتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.

أ. عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

ب. الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.

ج. اسم المؤسسة الأم وتسمية الجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

د. معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

ثالثا:محتوى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

فإن كل المؤسسات المعنية بتطبيقه، ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة وهي:²

الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة عن الميزانية وحساب النتائج، وهي نفس القوائم التي يعرضها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

1- الميزانية (قائمة المركز المالي):

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تلعب دورا إعلاميا هاما، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات التي تخص المؤسسة عن المركز المالي، من خلال معرفة قيمة الموارد المراقبة من طرف المؤسسة ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة.

¹ لخريدة الرسمية، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، العدد 19 الموافق ل25/03/2009م المتضمنة

القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية، 2008 ص.

² المادة رقم 25 من القانون رقم 11_07.

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم ويبرز عرض الأصول و الخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.¹

أ. الأصول الجارية: تتمثل في كل الأصول التي يتوقع بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال الدورة الاستغلالية أو أقل من 12 شهر ابتداء من السنة المالية.

ب. الأصول غير الجارية: هي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإنما للاستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية.

ج. أصول أخرى: هي أصول لا يمكن تصنيفها لا ضمن الأصول المتداولة ولا ضمن الأصول غير المتداولة كالضرائب المدفوعة مقدما والمصاريف المدفوعة مسبقا

د. الخصوم الجارية: هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

هـ. الخصوم غير الجارية: هي الالتزامات التي تتطلب استخدام الأصول الجارية خلال الدورة التشغيلية لسدادها

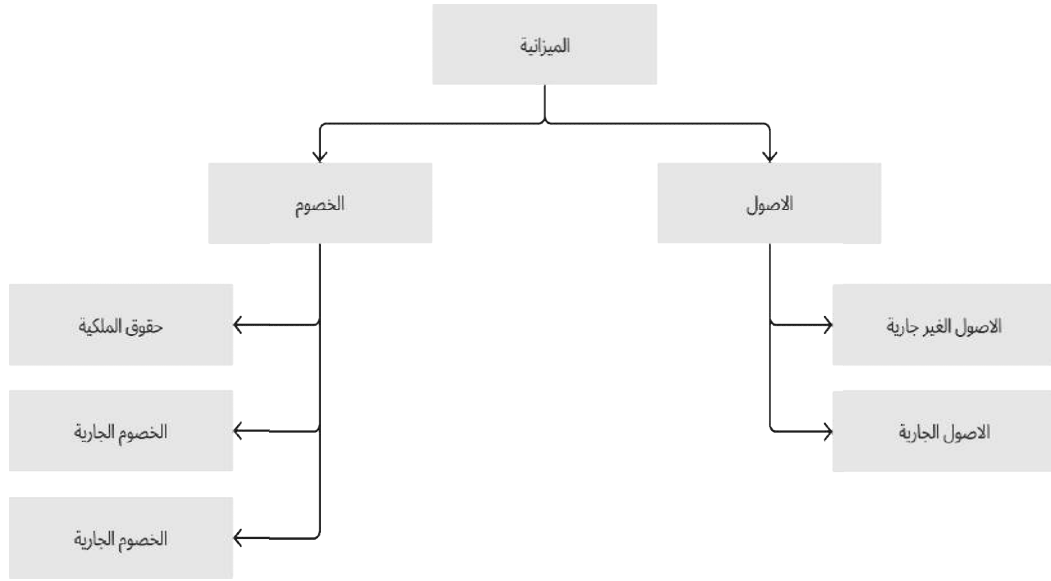
و. الخصوم الأخرى: هي حقوق على المؤسسة ولكنها لا تتوافق مع تعريف الخصوم مثل ضرائب الدخل المستحقة.

ز. رأس المال الخاص: تمثل حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة، أو الأموال الخاصة، فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.

إضافة إلى ذلك فقد حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية كحد أدنى، كما جاء بتقسيم جديد للميزانية بإضافة عمودين، فالأول خاص بالملاحظات التوضيحية والثاني يبين رصيد العملية في السنة السابقة N-1 وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة والملحق رقم (02) يبين الشكل النموذجي للميزانية وعناصرها وفقا للنظام المحاسبي المالي.

¹ المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

الشكل رقم (02) مكونات الميزانية.



المصدر: من إعداد الطلبة.

2- حساب النتائج (قائمة الدخل):

حسب النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء ربح أو خسارة¹، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد الجامع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال، وإضافة إلى ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بظهور البنود غير المادية في حساب النتائج في حين ألغى المعيار الدولي رقم 01 مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل، كما تم إضافة عمود جديد لرصيد السنة السابقة 1-N، كما يمكن عرض الأعباء والنواتج في جدول حسابات النتائج بطرق مختلفة وذلك إما حسب الطبيعة أو الوظيفة والملحق رقم 03 يبين الشكل النموذجي لجدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المال.

3- جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

يمثل جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، كما يبين جدول تدفقات الخزينة طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها²، فهو يوفر معلومات

¹ الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، ص 24.

² نصر الدين بن نذير، عمار بوشناق، جدول تدفقات الخزينة، الملحق الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب،

البيدة، 13-12 أكتوبر، 2009، ص 13.

وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال، تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

يعتبر جدول تدفقات الخزينة من الجداول الجديدة التي أتسبها النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميته، فالميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلهما، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر كما هو منصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية والملحق رقم (04) يوضح ذلك.

4- جدول التغيرات في الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية،¹ وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

أ. النتيجة الصافية للدورة.

ب. أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تم تسجيل أثارها في رؤوس الأموال الخاصة.

ج. النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال المسجلة.

د. العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).

هـ. توزيعات النتيجة الصافية.

اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال، لأنها تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة والملحق رقم (05) يبين الشكل النموذجي لذلك.

5 الملاحق:

هو وثيقة تلخيصية، يعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج،² ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشروطين هما:

¹ جريدة الرسمية رقم. 19. مرجع سابق، ص 26.

² TAZDAIT Ali. Maitrise du système comptable financier, Editions ACG, première édition. Alger, Octobre 2009, p106

أ. أن يكون هذا العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق.

ب. أن يكون بالإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية.

وتحتوي الملاحق على المعلومات التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

- المعلومات الضرورية المكتملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، العمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرتها بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة هذه العمليات... الخ

من خلال ما سبق نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي، متوافقة إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، وما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات الناتجة عن تبنى المرجعية الفرانكفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي، كما نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وهذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي في التركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية، والتكفل باحتياجات المستثمرين وتمكينهم من الحصول على معلومات مالية ذات مقروئية وقابلة للمقارنة وموثوق بها تسهل اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي في ضل المعايير الدولية للمحاسبة

اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح، بحيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، وبالطبع فإن جميع المعايير المحاسبة الدولية تحدد بعض الإفصاحات المطلوبة، ومن أهم معايير المحاسبة الدولية التي تناولت الإفصاح المحاسبي ما يلي : معيار المحاسبة الدولية رقم (1) - عرض القوائم المالية، معيار المحاسبة الدولية رقم (24) - الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة، معيار رقم (7) الأدوات المالية.

الفرع الأول: معيار المحاسبة الدولية عرض القوائم المالية (IAS 01).¹

يتعلق هذا المعيار بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية

¹ الياس شاهد، عبد المنعم دفور، مرجع سبق ذكره، ص156.

وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية... الخ.

أولاً: المركز المالي (الميزانية) .

تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وقوتها ومدى تطورها، وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة، ومطالبها والتزاماتها من جهة أخرى، فهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة و الإفصاح عنها في وقت معين عادة يمثل السنة (12 شهر) إلا في حالات استثنائية يجب على المنشأة عادة أن تقوم بعرض ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة (تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة) و إذا استند العرض على السيولة فإنه يتم فقط عندما ينتج عنه التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملائمة، وعند ذلك يمكن إلغاء التصنيف على أساس التداول وغير التداول.

وتنص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية :

1 - التمييز بين المتداولة وغير المتداولة¹:

يشترط معيار المحاسبة الدولي أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:

أ .عندما يتوقع أن يتحقق نقداً أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.

ب .عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.

ج .عندما يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

د .عندما يكون نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد ولا يوجد قيوداً على استعماله.

وتصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة في الحالات الآتية:

أ .عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.

ب .عندما يكون ناشئاً عن أغراض المتاجرة.

¹ بعاشي خالد، عطاوي الهام، مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 (دراسة مقارنة)، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة جيلاني ليايس سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 02، العدد 02، 2020، ص59.

ج. عندما يستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

د. لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا من إعداد الميزانية وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:¹

. يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

الممتلكات والتجهيزات والمعدات، الموجودات غير الملموسة، الموجودات المالية، الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى، النقد والنقد المعادل الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

3- شكل قائمة المركز المالي.²

لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة احد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية:

__ عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية.

__ عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية.

__ عرض صافي الأصول (الأصول - الالتزامات)، حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية.

__ العرض وفقا لمدخل التمويل الطويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة - الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق الملكية.).

__ العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة وي طرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

¹ مجدي أحمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابق) شركة مساهمة سعودية، رسالة ماجستير 2010، ص 12.

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IAS /IFRS مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007 ص 119.

الفصل الأول الإطار النظري للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم (02) يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب ISA01.

ن-1	ن	الأصول
		الأصول المتداولة
XX	XX	المخزون الذمم التجارية
XX	XX	الذمم المدينة الأخرى
XX	XX	المصاريف المدفوعة مقدما
XX	XX	النقد والتقد المكافئ
		<u>مجموع الأصول المتداولة</u>
		الأصول الغير متداولة
XX	XX	المتلكات و مصانع المعدات (بالصافي)
XX	XX	الشهرة
XX	XX	الأصول الغير ملموسة الأخرى
XX	XX	الاستثمارات في الشركات الزميلة
XX	XX	الاستثمارات المحتفظ بها للبيع
		<u>مجموع الأصول الغير متداولة</u>
XX	XX	إجمالي الأصول
		المخصوم
		الالتزامات المتداولة
XX	XX	الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى
XX	XX	قروض قصيرة الأجل
XX	XX	الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل
XX	XX	ضريبة مستحقة الدفع (التجارية)
XX	XX	مصاريف مستحقة الدفع
		<u>مجموع الالتزامات المتداولة</u>
		الالتزامات غير متداولة
XX	XX	قروض طويلة الأجل
XX	XX	التزامات ضريبية مؤجلة
XX	XX	مخصصات طويلة الأجل
		<u>مجموع الالتزامات غير مؤجلة</u>
XX	XX	مجموع الالتزامات
		حقوق ملكية
XX	XX	حقوق ملكية التي تعزى لحملة الأسهم الشركة لام
XX	XX	رأس مال الأسهم
XX	XX	قابض إعادة التقييم
XX	XX	احتياطي قانوني (إجباري)
XX	XX	الأرباح المحتجزة
XX	XX	حقوق الأقلية
		<u>مجموع حقوق الملكية</u>
XX	XX	مجموع حقوق الملكية والالتزامات

المصدر: ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 109.

ثانيا: قائمة الدخل.

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي لا تقل أهمية عن قائمة المركز المالي، فهي عبارة عن كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها، ويعرف الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ماعدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك¹.

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على قواعد خاصة بالإفصاح في قائمة الدخل كما يلي²:

1_المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل كحد أدنى:

الإيرادات، تكاليف التمويل، المصروف الضريبي، ربح أو خسارة الفترة، توزيع الأرباح، نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.

2_المعلومات التي يجب عرضها في صلب بيان الدخل أو في الإيضاحات:

إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية قيمتها مهمة نسبيا يتطلب المعيار IAS1 الإفصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل ومن أمثلة هذه البنود:

- عمليات خفض أو زيادة قيمة الأصول أو المخزون.
- عمليات إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة.
- عمليات التخلص من بعض الأصول.
- عمليات التخلص من الاستثمارات.
- العمليات الموقوفة.
- تسويات المنازعات القضائية.

بموجب المعيار IAS1 يجب تصنيف المصاريف وتحليلها بناء على طبيعتها أو بناء على وظيفتها، والاختيار بين طريقة وظيفة النفقة أو طريقة طبيعة النفقة، يتوقف على عوامل متعلقة بالصناعة وطبيعة النشاط، وتعتبر طريقة تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما³.

¹ صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومة، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011، ص84.

² تاني عبد المؤمن، بوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدينة، العدد1، 2019، ص74.

³ المعيار المحاسبي الدولي الأول " قائمة الدخل"، يوم 2024/04/15، متاح على WWW.Wikipedia.org

جدول رقم (03): نموذج لقائمة الدخل حسب الطبيعة.

ن-1	ن	قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31/ 12/ 20xx
xxx		الإيرادات من النشاط التشغيلي
xxx		مكاسب وإيرادات أخرى
xxx	(xx)	المجموع:
	(xx)	التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الانجاز
	(xx)	المواد الخام والمستهلكات المستخدمة
	(xx)	تكاليف منافع الموظفين
	(xx)	مصاريف الاهتلاك والإطفاء
(xxx)	(xx)	المصاريف الأخرى (الانخفاض في قيم الأصول)
xxx		مصاريف التمويل
xxx		إجمالي المصاريف
(xx)		حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة
xxx		ربح الفترة قبل الضريبة
		مصروف ضريبة الدخل
		ربح الفترة يوزع بين:
		مالكي الشركة القابضة
		حصة الأقلية

المصدر: ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص112.

جدول رقم (04): نموذج لقائمة الدخل حسب الوظيفة.

	قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31/ 12/ 20xx
xxx	الإيرادات من النشاط التشغيلي
xxx	تكلفة المبيعات
xxx	إجمالي الربح
(xxx)	مكاسب وإيرادات أخرى
(xxx)	مصاريف التوزيع
(xxx)	المصروفات الإدارية
(xxx)	المصروفات الأخرى
xxx	مصاريف التمويل
xxx	حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة
(xxx)	ربح الفترة قبل الضريبة
xxx	مصروف ضريبة الدخل
	ربح الفترة يوزع على:
	مالكي الشركة القابضة
	حصة الأقلية

المصدر: ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص113.

ثالثاً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

أوجب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 المؤسسات بنشر معلومات متعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية، الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط المؤسسة خلال الدورة، ويجب أن تتضمن هذه القائمة ما يلي:¹

1. ربح أو خسارة الفترة.
2. كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المعترف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود.
3. الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS8 .

أما البنود التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات

- 1) عمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية
- 2) رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة.
- 3) مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل.

جدول رقم (05) نموذج ل قائمة التغيرات في حقوق الملكية

إجمالي حقوق الملكية	حصة الأقلية	فائض إعادة التقييم	أصول مالية متاحة للبيع	ترجمة العمليات الأجنبية	أرباح غير موزعة	رأس المال	
×	×	-	×	(×)	×	×	الرصيد في 01/01 / (ن)
×	×	-	-	-	×	-	التغيرات في السياسات المحاسبية
×	×	-	×	(×)	×	×	الرصيد مجدداً
(×)	-	-	-	-	(×)	-	التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن)
×	×	×	×	×	×	-	توزيعات أرباح إجمالي الدخل الشامل للسنة
×	×	×	×	×	×	×	الرصيد في 12/31 / (ن)
×	-	-	-	-	-	×	التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن+1)
(×)	-	-	-	-	(×)	-	أسهم رأس المال المصدرة
×	×	×	(×)	×	×	-	توزيعات أرباح إجمالي الدخل الشامل للسنة
-	-	×	-	-	×	-	تحويل إلى الأرباح غير الموزعة
×	×	×	×	×	×	×	الرصيد في 12/31 / (ن+1)

المصدر: ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص115.

¹ ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص114، 113.

الفرع الثاني: معيار المحاسبة الدولية الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة (IAS 24)

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار IAS24 الإفصاح عن لأطراف ذات العلاقة¹ للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة .

أولاً: الأطراف ذات العلاقة¹.

هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف آخر أو ممارسة تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه، و ذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، والعمليات بين الأطراف ذات العلاقة هي تحويل موارد وخدمات والتزامات بين الأطراف ذات العلاقة.

ثانياً: نطاق المعيار:

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 24 في ما يلي :

أ. تحديد و تعريف الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات المتبادلة.

ب. تحديد الأرصدة المعلقة بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها.

ج. تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود في النقطتين السابقتين مطلوباً.

د. تحديد الإفصاحات التي ينبغي القيام بها حول تلك البنود.

ثالثاً: معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة.

يجب التعرف على المعايير المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، لبيان متى يمكن اعتبار الأطراف على علاقة ببعضها البعض، وبالتالي وجوب الالتزام بإفصاحات معينة من خلال قوائمها المالية، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيما يلي:

1- يكون الطرف على علاقة بالمؤسسة.

أ- إذا كان الطرف بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر:

— سيطر على المؤسسة أو يخضع لسيطرتها، أو يخضعان لسيطرة مشتركة (وهذا يشمل مؤسسات الأم، المؤسسات التابعة، المؤسسات المماثلة) والتي تتعلق بامتلاك مؤسسة ما بما نسبته 50% أو أكثر من حقوق

¹ بعاشي خالد، عطاوي الهام، مرجع سبق ذكره، ص 76، 77.

- الملكية في مؤسسة أخرى، وبذلك تكون للمؤسسة المالكة قدرة على السيطرة والتحكم بالسياسات والقرارات التشغيلية والمالية وكافة الأمور الأخرى التي تتعلق بالمؤسسة.
- له مصلحة في المؤسسة تخوله بوجود تأثير هام أو فعال عليها، والتأثير الفعال أو الهام هو التأثير الذي تنفذه المؤسسة عندما تملك 20% إلى 50% من أسهم مؤسسة أخرى مع عدم وجود سيطرة، ويكون التأثير على السياسات التشغيلية والمالية.
- له سيطرة مشتركة على المؤسسة كما هو الحال في العقود المشتركة.
- ب- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة زميلة كما هي معرفة بالمعيار IAS 28 المتعلق بالاستثمارات في المؤسسات الزميلة
- ج- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك والتي تكون فيه المؤسسة كمتعاقد كما هو منصوص عليه في المعيار IAS 31 المتعلق بالمصالح في العقود المشتركة.
- د- إذا كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمؤسسة أو مؤسسها الأم.
- هـ- إذا كان الطرف ذات العلاقة هو فرد مقرب لعائلة الشخص المذكور في (أ) (ج)
- و- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة مسيطر عليها أو مشترك في السيطرة عليها أو تتأثر إلى حد كبير بقوة تصويت هامة في تلك المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر مع أي شخص مذكور في (د) و (هـ)
- ز- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لمصلحة موظفي المؤسسة أو أي مؤسسة أخرى تكون على علاقة بالمؤسسة
- ولا يمكن اعتبار الحالات التالية ذات علاقة:
- مؤسستان لهما نفس المدير أو المدير الرئيسي.
- متعاقدان لهما سيطرة مشتركة على عقد مشترك.
- الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقتها العادية بالمؤسسة
- العميل المنفرد، المورد، صاحب حق التأليف، الوكيل العام والذين تتعامل معهم المؤسسة من منطلق الاستقلالية الاقتصادية.

رابعاً: متطلبات الإفصاح وفق المعيار IAS24.

تطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS24 الإفصاح عما يلي:¹

الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.

تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة و المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

الفرع الثالث: معيار الأدوات المالية (IFRS7).

إن تطور وسائل الاتصال وعمولة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية.

¹ صباحي نوال، مرجع ذكر سابق، ص 89.

أولاً: هدف المعيار IFRS7¹:

هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بطريقة تسمح لمستخدمي تلك القوائم من:

- تقييم الأهمية للأدوات المالية على الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز المعلومات المتعلقة بالمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة والطريقة التي يمكن إدارة بها هذه المخاطر.

ثانياً: نطاق المعيار IFRS7 :

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع المؤسسات ولكافة أنواع الأدوات المالية باستثناء ما يلي²:

- الحقوق في المؤسسات التابعة والحليفة والمشاريع المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار IAS27، IAS31، IAS28.
- حقوق والتزامات الموظفين الناتجة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS19.
- عقود التعويض المحتملة الناتجة عن اندماج الأعمال بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 .
- عقود التأمين المعرفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS4 .
- الأدوات المالية، العقود والالتزامات المتعلقة بعمليات التسديد على أساس السهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS.

ثالثاً: متطلبات الإفصاح وفق IFRS7.

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 ما يلي³:

- 1- يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:
 - الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.
 - أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

¹ ناجي بن يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 124.

² معيار التقرير المالي الدولي "07 الأدوات المالية - الإفصاح"، يوم 15/04/2024 متاح على الموقع www.focusifrs.com

³ نفس المرجع.

إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار IFRS7 هي:

-معلومات عن أهمية الأدوات المالية.

-معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها

2-الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية: يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستعملي

القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي ويشمل ذلك ما يلي:

1-2-الإفصاحات النوعية: وهي الإفصاحات التي تتضمن معلومات غير كمية، عن الأدوات المالية والمخاطر

المتعلقة بها وهي:

-التعرض للمخاطر لكل نوع من الأدوات المالية.

-أهداف الإدارة وسياساتها و إجراءاتها لإدارة هذه المخاطر.

-التغيرات من الفترات السابقة.

2-2-الإفصاحات الكمية: وهي معلومات عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر، مستندة على معلومات داخلية

تم تزويد الإدارة بها، وتتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

-ملخصاً لبيانات كمية مختصرة عن التعرض لكل نوع من أنواع المخاطر في تاريخ الإبلاغ.

-إفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

-تركز المخاطر سواء على أساس جغرافي، أو على عملاء معينين أو في أسواق معينة، أو على أنواع معينة من

السلع أو الأدوات المالية، ويرتبط ذلك بسياسة التنويع

المبحث الثالث: تأثير الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية.

الإفصاح المحاسبي يشمل تزويد جميع المستفيدين بالمعلومات المفيدة اللازمة لاتخاذ قراراتهم والتي يجب أن تتوفر فيها خصائص مناسبة لتكون ذات فائدة كبيرة لمستخدميها، ومنه سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المعلومات المحاسبية وخصائصها والمعايير، وفي المطلب الثالث الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المعلومة المحاسبية هي المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلاً وتفسيراً وشرحاً ووصفاً من قبل مستخدميها، وزادت أهميتها لارتباطها بجميع القرارات الداخلية أو الخارجية، وسنبرز فيما يلي مفهوم المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية.

الفرع الأول: تعريف المعلومات المحاسبية.

تعددت وتباينت التعريفات التي أوردها العديد من الكتاب والمهتمين بموضوع جودة المعلومات المحاسبية لأنها تعتبر من المفاهيم الحديثة في مجال الفكر المحاسبي وتمت الإشارة إليها في العديد من البحوث في مجال المحاسبة وترجع أهميتها في إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية و ذلك لتحقيق متطلبات الإفصاح في تلك القوائم.

عرفت جودة المعلومات المحاسبية: بأنها تلك البيانات والمعلومات الموائمة والتي تناسب حاجة المستخدم النهائي لها ، وبذلك فإن البيانات والمعلومات عالية الجودة هي التي تناسب حاجة المستخدمين لها و التي يتم إعدادها بهدف الوصول إلى معلومات موائمة في ضوء مجموعة من المعايير المرجعية جودة المعلومات المحاسبية تعني ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها¹

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

أهم هذه الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي هي:

1-الملاءمة :

هي الخاصية الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة علي القرار فإنها تكون غير ملائمة لهذا القرار وتساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات من ناتج الأحداث السابقة والمستقبلية وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.

¹ عوض الله جعفر حسين أبو بكر أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مجلة العلوم والثقافة والسودان العدد 12، 2012 ص 18 .

ولكي تكون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تكون متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم ويجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب.¹

أمانة المعلومات وأركان الثقة بها أو الاعتماد عليها:

المعلومات يجب أن تعرض بأمانة وبطريقة موضوعية وحتى تتوافر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقق منها وتعني أن تكون المعلومات لها دلالة محددة وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عن من يقوم بإعدادها أو باستخدامها فإذا قام ثلاثة مراجعين قانونيين بالتحقق من المعلومات المحاسبية الواردة في قوائم مالية معينة وإذا استخدموا نفس أساليب القياس وانتهى كل منهم إلى نتيجة تختلف عن الآخر فعند إذن تكون مثل هذه المعلومات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق ويصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.²

2-حيادية المعلومات:

مفهوم الحياد قد تعرض لهجوم متزايد، حيث أعلن البعض أنه لا يجب إصدار المعايير إذا كانت ستؤدي إلى آثار اقتصادية غير مرغوبة على صناعة أو شركة معينة، ولكننا لا نوافق هذا الرأي، فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن يكون لدينا قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها، وبدون الثقة في القوائم المالية لن يستخدم الأفراد المعلومات التي تتضمنها.

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة حتى يمكن الاعتماد عليها ويعني ذلك أن لا تكون المعلومات متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى، ويعني الحياد أيضاً أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

3-قابلية المعلومات للمقارنة:

الهدف من قابلية المقارنة للمعلومات المالية هو تسهيل عملية الدراسة لها والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات، ويعد مبدأ قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بهدف تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض، وهذا ما يدعي بالمقارنة.

¹كمال عبد العزيز النقيب المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية دار وائل للنشر والتوزيع الأردن الطبعة الأولى 2004 ص 91.

²كمال عبد العزيز، مرجع سابق ص 293.

4-التوقيت الملائم:

أن المعلومات الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة. فعلى سبيل المثال تصدر الشركات تقارير مالية ربع سنوية عن نتيجة العمليات والمركز المالي وتوفر هذه التقارير معلومات ملائمة لأنها توفر أساس جيد يمكن الاعتماد عليه في التنبؤ بالدخل السنوي المتوقع وهي في الوقت نفسه تساعد على تقييم انجاز الوحدة الاقتصادية عن فترة ماضية. ومن البديهي إن عرض مثل هذه التقارير بعد انتهاء السنة المالية يفقدها المنفعة بالنسبة لمتخذي القرارات.

5-المصدقية:

تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة.

6-القابلية للتحقق:

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها

7-الصدق في العرض:

ويعني هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل؟ قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب:

لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومه لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى.

الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل:

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما البعض كما أنهما يرتبطان معاً بمفهوم الملاءمة وأمانة المعلومات، ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى إن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها، كما أن المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها يفترض مسبقاً أنها غير هامة.

8-التناسق (الثبات):

التناسق ويعني أن المنشأة تطبق نفس الأساليب لنفس الحوادث المحاسبية من فترة إلى أخرى، وهذا لا يعني أن المنشأة لا يمكن أن تتحول من طريقة إلى أخرى، فالمنشآت يمكن أن تغير طرقها المستخدمة ولكن يجب أن تكون فيها الطريقة الجديدة أفضل من السابقة لها.

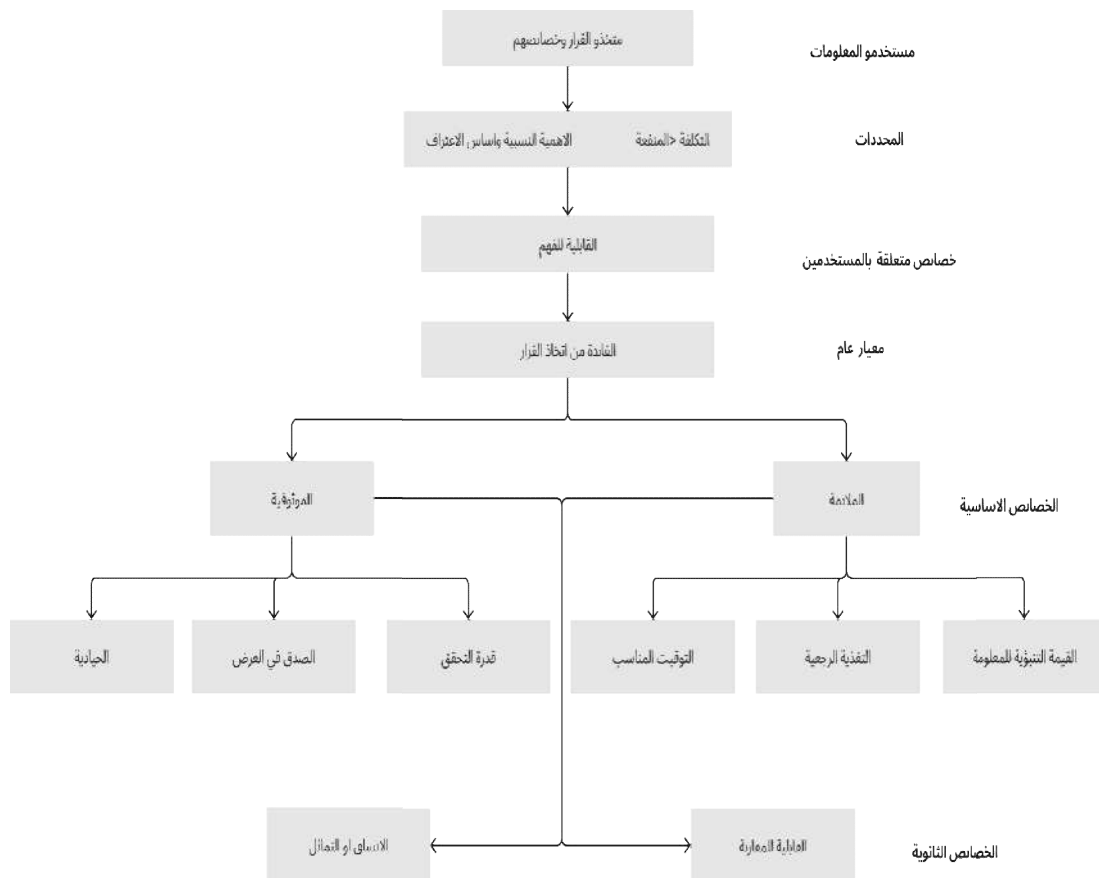
وعند ذلك فإن طبيعة وتأثير التغير المحاسبي وكذلك التبرير المقدم بشأنه يجب أن تفصح عنه أو يظهر بالتقارير المالية في الفترة التي حدث فيها التغيير.

وبناء على ما سبق يمكن القول المعلومات المحاسبية يجب إن تتصف بالاتي :

أنه يجب الاستفادة من المعلومات المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة مهما تعددت فئات المستخدمين سواء خارجيين أم داخليين

أن تتصف المعلومات بصفات كالمصداقية والثقة والأمانة والحيادية والقابلية للمقارنة والفهم والاستيعاب والثبات، وذلك حتى تتمكن الجهات المستفيدة والمستخدمه من الاستفادة منها وعمل المقارنات والتحليلات اللازمة مما يساعدهم في اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

الشكل رقم (03) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.



المصدر: من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية.

نظرا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبع الاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي

ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس المعلومة المحاسبية على النحو التالي ¹:

1-الدقة كمقياس لجودة المعلومات: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة والتي تتصف بها

المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل. ولاشك كلما زادت دقة المعلومات

كلما زادت جودتها، وكلما زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية

2-المنفعة كمقياس لجودة المعلومات: تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها،

ويمكن أن تأخذ المنفعة احد الصور الآتية:

-المنفعة الشكلية: وتعني انه كلما تطابق شكل أو محتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت

قيمة هذه المعلومات عالية.

-المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما توفر لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

-المنفعة المكانية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فان لاتصال المباشر.

بالحاسب الآلي مثلا يعظم كل من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

-المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على

تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3-الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال

موارد محددة، وعلى ذلك فانه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات

لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة، ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة

المعلومات.

4-التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات

الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات،

ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها على التنبؤ تخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند

استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين

البدائل القرارية.

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 413، 414.

5-الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للمورد، ويرى البعض ضرورة تطبيق المبدأ الاقتصادي على نظم المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

المطلب الثالث: الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية.

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة، وفيما يلي سنتطرق لهذه الطرق.

أولاً: الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

وهي وجوب كل كيان أن يفصح عن ملخص للسياسات المحاسبية الهامة و أساس القياس أو القواعد و المبادئ المستخدمة في إعداد البيانات المالية و السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة لفهم البيانات المالية. و يعتبر هذا الإفصاح ضروريا نظرا لأن إدارة الوحدة يمكنها الاختيار من بين العديد من البدائل المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كما يفيد مستخدمي القوائم المالية كثيراً معرفة تلك الطرق التي يتم استخدامها.¹ و فيما يلي الافتراضات الأساسية المعترف بها:

1-الاستمرارية: الوحدة التي تقوم بالتحضير لإعداد القوائم المالية وفق (IFRS) يفترض أن تستمر في نشاطها في المستقبل المنظور، و إذا ظهرت بوادر مهمة تستدعي بعدم قدرتها على الاستثمار فإنها حين إذن تصبح ملزمة بالإفصاح عن ذلك الانشغال، و وجود هذا الفرض عند إعداد القوائم المالية حتم إدراج أصول المنشأة طبقاً للتكلفة التاريخية الأمر الذي لا يتبع في حالة ما إذا أظهرت أمور جوهرية تستدعي تصفية الوحدة، مما يستدعي إظهار أصول الوحدة بالقيمة التي يمكن بيعها بها و ليس بقيمتها الظاهرة بالدفاتر والسجلات.²

2-الثبات في العرض: بمعنى أن السياسات المحاسبية المتبعة ثابتة من فترة مالية لأخرى، و إذا ما حدث تغيير مبرر (ظهور) متطلبات اقتضاه تطبيق (IFRS) في السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة و له تأثير هام في الفترة الجارية، فيتعين الإفصاح عن ذلك التغيير وقيمته. كما يجب الإفصاح عن تلك التغيرات في السياسات التي لا يكون لها تأثير هام على الفترة الجارية و إنما يحتمل أن تنعكس آثاره على فترة مالية متصلة.

3-الاستحقاق: بمعنى الاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو سدادها.

¹ عمارة محمد العيد، مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى كفايته لمستخدمي التقارير المالية، مجلة المنهل الاقتصادي المجلد 04 العدد 01 جوان 2021 جامعة حمه لخضر الوادي الجزائر ص 277 ، 296.

² محمود محمد عبد السلام البيومي - المحاسبة والمراجع في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية - مصر-2003، ص14

كما يخضع اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها على الاعتبارات التالية :

4-التزام الحيطة والحذر: و يعني هذا المبدأ أخذ كافة التكاليف الأعباء و الخسائر المتوقعة عند تحديد الربح

وعد مأخذ الإيرادات (المنتوجات) المتوقعة إلا إذا تحققت فعلا.

5-الاهتمام بالجوهري قبل الشكل: بمعنى أن يتم عرض المعاملات و الأحداث المالية بالقوائم المالية على أساس

جوهريها و ما يترتب عليه من آثار مالية و ليس على أساس شكلها القانوني.

6-مبدأ الأهمية النسبية : بمعنى أن يتم الإفصاح عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التي تؤثر على تقييم المراكز

المالية ما يترتب عليها من قرارات.

و في الواقع تتوقف الأهمية النسبية على التقرير الشخصي للمحاسب بعد دراسة لكل حالة على حده على أن

يجب إيضاح بعض الاعتبارات بخصوص إعداد القوائم المالية كالتالي :

- يجب أن تكون القوائم المالية واضحة دون لبس أو غموض.
- و نظرا لأن هذه القوائم تعتمد على سياسات محاسبية تختلف من منشأة إلى أخرى في الدولة الواحدة كما أنها تختلف من دولة إلى أخرى، فإن الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المتبعة يعتبر أمرا ضروريا حتى يتسنى فهم القوائم المالية بصورة صحيحة.
- . إن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعتبر متمما للقوائم المالية لأن الإفصاح المتكامل يساعد مستخدمي هذه القوائم على استيعابها.
- يعتبر الإفصاح ضروريا في كافة الأحوال، إذا تم معالجة بنود بطريقة غير عادية سواء في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل (حساب النتائج) أو في غيرها من القوائم ، تعين الإفصاح عن ذلك مع ملاحظة إن الإفصاح في حد ذاته لا يعتبر بمثابة تصحيح للمعالجة غير السليمة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة تبين لنا أن الإفصاح المحاسبي شهد تطورا هاما مصاحبا لتطور مفهوم المحاسبة من ممارسة مهنية تهدف إلى حماية الملكية إلى نظام معلومات مهمته إخراج معلومات مما أدى سمو و وظيفة الإفصاح على باقي الوظائف (العرض، القياس) لما تكتسبه هذه الوظيفة من أهمية خاصة من المساهمة في اتخاذ قرارات هامة تخص استمرارية النشاط وتطويره.

من الملاحظ الإفصاح يجد أنه يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الغرض من نشر هذه المعلومات فنجد مؤسسات خاصة الفردية و التي ملكيتها للأشخاص الطبيعيين يكون ذو معلومات شحيحة أو بمعنى إلا المعلومات القانونية أما في المؤسسات إلا ذات الملكية للشخص المعنوي فيكون الإفصاح موسعا بالمقارنة بنشاطها نظرا لأنها تهدف إلى جلب رأس المال الإضافي.

إن مخرجات النظام المحاسبي المالي هي معلومات ذات طبيعة مالية نظرا لتعبيرها الكمي عن الأحداث التي وقعت ضمن المؤسسة، هذه المعلومات لها خصائص أساسية وأخرى ثانوية تستطيع من خلالها تقييم منفعة أو جودة هذه المعلومات تعتبر من شروط صدق الكشوف والتقارير في التعبير الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة لكي يتسنى لمستخدمي هذه القوائم اتخاذ قرارات تكون في محلها صحيحة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية وتحديد المفاهيم المرتبطة بينهما، نصل في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية حيث يتناول دراسة تحليلية للعلاقة بين متغيري البحث وذلك بتصميم استبيان وتوزيعه على مجموع أفراد العينة المدروسة، لذا تحتوي الدراسة التطبيقية على قائمة الاستقصاء، وهي عبارة عن استبيان موجه بدرجة الأولى للأكاديميين في مجال المحاسبة من هيئة التدريس وإلى محافظ الحسابات ومحاسب معتمد في إقليم ولاية الوادي، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

سنتطرق في هذا المبحث لطريقة الدراسة و الإجراءات المتبعة في الدراسة ،و كذا التعرف على الأدوات المستعملة في جمع البيانات و البرامج المستخدمة في معالجة هذه البيانات.

المطلب الأول: أدوات ووسائل الدراسة.

في هذا المطلب سنعرض الأدوات التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة للدراسة و الأساليب المستخدمة في الدراسة.

الفرع الأول: منهجية البحث.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدراسة التحليلية للعلاقة المتكاملة الافصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق على آراء أفراد العينة المستهدفة، حيث قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لان المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

الفرع الثاني: عينة الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة بأنه جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث ويتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي بالإضافة إلى محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين في إقليم الولاية، وقد تم توزيع استبيانات هذه الدراسة على عينة الدراسة حيث تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 50 فردا من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليهم واسترجاع 44 استبيان، وقد تم إجراء المعالجة الإحصائية وتحليلها للتحقق من صدق نتائج الاستبيان.

الجدول رقم (06): عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة.

النسبة	العدد	الاستبيان
100%	50	عدد الاستبيانات الموزعة
88%	44	عدد الاستبيانات المرجعة
88%	44	عدد الاستبيانات القابلة لتحليل

المصدر: من إعداد الطلبة.

الفرع الثالث: أداة البحث.

تمثلت أداة البحث في الإستبانة التي تم إعدادها من اجل جمع البيانات من عينة البحث والتي اعتمدنا في بنائها بالرجوع إلى جملة من المصادر والمراجع في مجال الافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، وقد هدفت للتعرف على دور الافصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وتتكون الإستبانة من قسمين:

القسم الأول: يحتوي على البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين.

القسم الثاني: يشمل متغيرات الدراسة وبدوره يحتوي على 20فقرة موزعة على محورين:

المحور الأول: يتعلق بالمتغير المستقل الافصاح المحاسبي حيث تضمن 09 اسئلة.

المحور الثاني: يتمثل في المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية يحتوي على 11 سؤالاً.

وقد تم الاعتماد على مقياس Likert scale ليكارت الخماسي كأساس للتعبير عن درجات الموافقة بإعطاء الأوزان الآتية لل فقرات.

جدول رقم (07): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي.

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان فانه تم اعتماد على

أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث:

المدى: لتحديد مجالات لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب

المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة $4 = 5 - 1$ ثم قسم المدى على عدد الفئات ليصبح طول الخلية $0.8 = 4 / 5$

الحد الأعلى للخلية = طول الخلية + أقل قيمة في المقياس

وبالتالي يصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي.

درجة الموافقة	مجال المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	من 1 الى 1.80 درجة
غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة
محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة
موافق	من 3,41 إلى 4.20 درجة
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة

المصدر : من إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

- لقد تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي في هذه الدراسة وذلك نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة معتمدين في ذلك أسلوب دراسة الحالة، بالإضافة إلى ذلك اعتماد على المنهج الإحصائي لتحليل نتائج الدراسة مستخدمين في ذلك برنامج التحليل الإحصائي ل SPSS وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:
- التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص أفراد عينة الدراسة.
 - معامل ألفا كرونباخ لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.
 - المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لتحديد أهمية الدراسة لاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة.
 - معامل الارتباط بيرسون: لتأكيد الصدق البنائي وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، كما تم استخدام معامل الارتباط لتحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة.
 - الانحدار الخطي البسيط: يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين متغيرين احدهما مستقل والأخر تابع.
 - تحليل التباين الأحادي يستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات إجابات العينة.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.

يعتبر صدق الأداة (الاستبيان) مهم جدا في أي دراسة يجب القيام ا ويعرف بأنه قدرة أداة القياس على قياس ما هو مطلوب قياسه ، ويعرف الثبات بأنه الحصول على النتائج نفسها عند تكرار عملية القياس لأكثر من مرة، و لاختبار صدق الأداة فقد قمنا بما يلي:

الفرع الأول: صدق المحكمين.

من أجل التأكد من صدق محاور الاستبيان تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين أساتذة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي بالإضافة للأستاذ المشرف كما هو موضح في الملحق رقم ، 02 لتأكد من مدى صدق فقراتها ووضوحها وسلامة لغتها ومضمونها وقدرها على قياس متغيرات الدراسة، وقد تم الأخذ بتوجيهاتهم و اقتراحاتهم و إعادة صياغة بعض العبارات و إجراء التعديلات المطلوبة قبل إخراجها في صورته النهائية.

الفرع الثاني: قياس ثبات الاستبيان.

ولقياس مدى ثبات الاستمارة تم الاعتماد على معامل الثبات ألفا كرونباخ الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى 0.60 فأكثر، والجدول التالي يبين قيمة معامل الثبات والصدق الذي يساوي الجذر التربيعي للمعامل ألفا كرونباخ كما يلي:

الجدول رقم (09) : يوضح اختبار الثبات وصدق الاستبيان.

أداة الدراسة	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الصدق: الجذر التربيعي للثبات
المتغير المستقل: الافصاح المحاسبي	9	0.475	0.689
المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية	11	0.798	0.893
الأداء الكلي	20	0.718	0.847

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V21.

وبناء على الجدول أعلاه يبين لنا أن قيمة ألفا كرونباخ هي 0.718 أي بنسبة %71.8 فهي مقبولة لأنها تفوق %60 مما يدل على ثبات أداة الدراسة هذا يعني أن هناك صدق و ثبات في المحاور وبالتالي يمكن القول أن الاستبيان يتمتع بالثبات

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

سننتقل في هذا المبحث إلى تحديد وتحليل خصائص العينة واتجاهات إجابات العينة حول العبارات ثم اختبار الفرضيات ، حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة.

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج المتوصل إليها من تكرارات ونسب مئوية لوصف خصائص عينة الدراسة باستخدام الأدوات الإحصائية ، حيث تم تلخيص النتائج على النحو التالي:

أولاً: الجنس

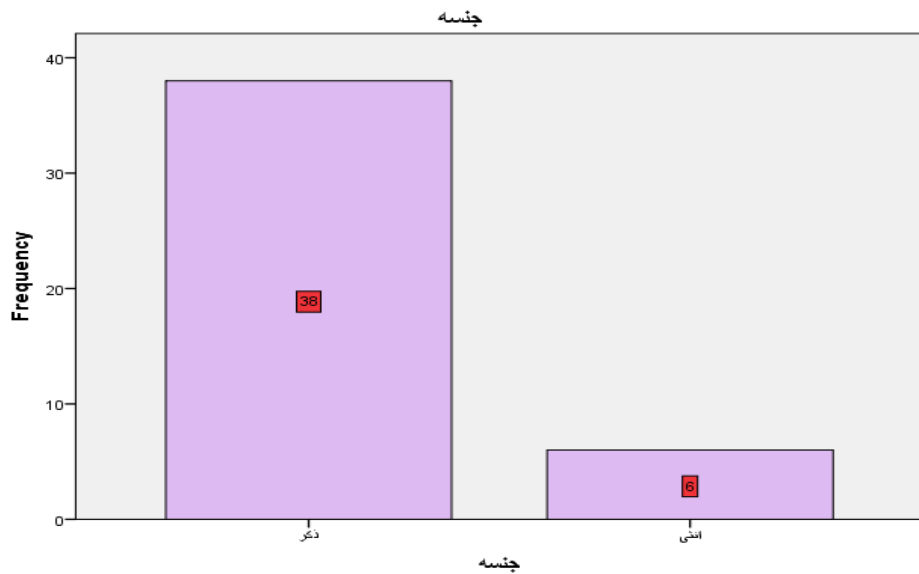
جدول رقم (10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

البيانات	التكرار	النسبة
ذكر	38	86.4
أنثى	6	13.6
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة المئوية للذكور أكبر من الإناث ، 86.4% أما الإناث فكانت بنسبة ، 13.6%.

الشكل رقم 04: نسبة توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

ثانيا: العمر

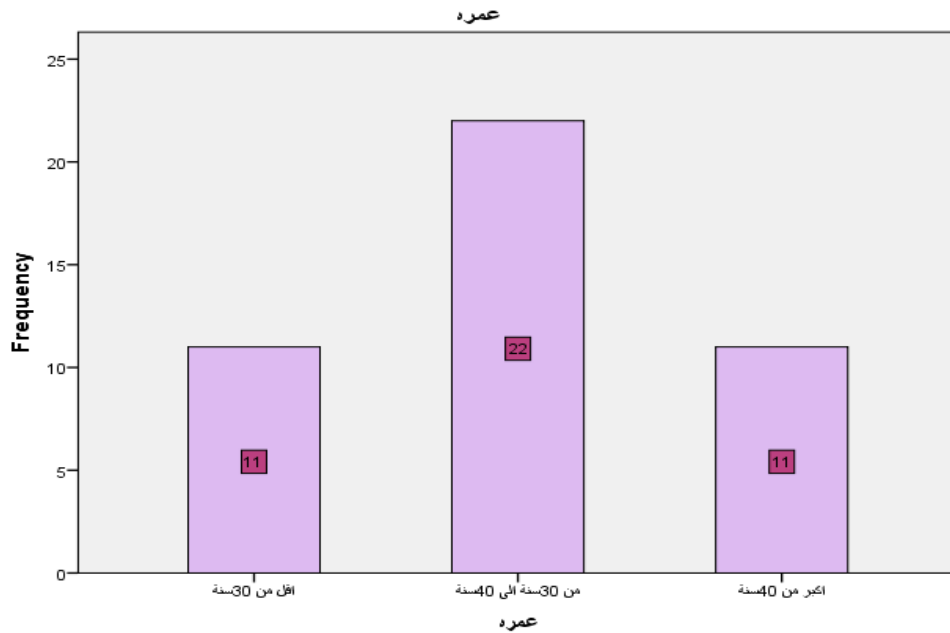
جدول رقم 11 : توزيع أفراد عينة حسب متغير العمر.

البيانات	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	11	25
من 30 سنة الى 40 سنة	22	50
اكثر من 40 سنة	11	25
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ %25 من عينة الدراسة قد بلغت أعمارهم اقل من 30 سنة تليها الفئة العمرية من 30 الى 40 سنة بنسبة %50، وأخيرا الفئة العمرية أكثر من 40 سنة بنسبة %25، ومنه نجد أن نسبة متوسط الأعمار هم الأكثر خبرة .

الشكل رقم 05 نسبة توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

ثالثا: المؤهل العلمي.

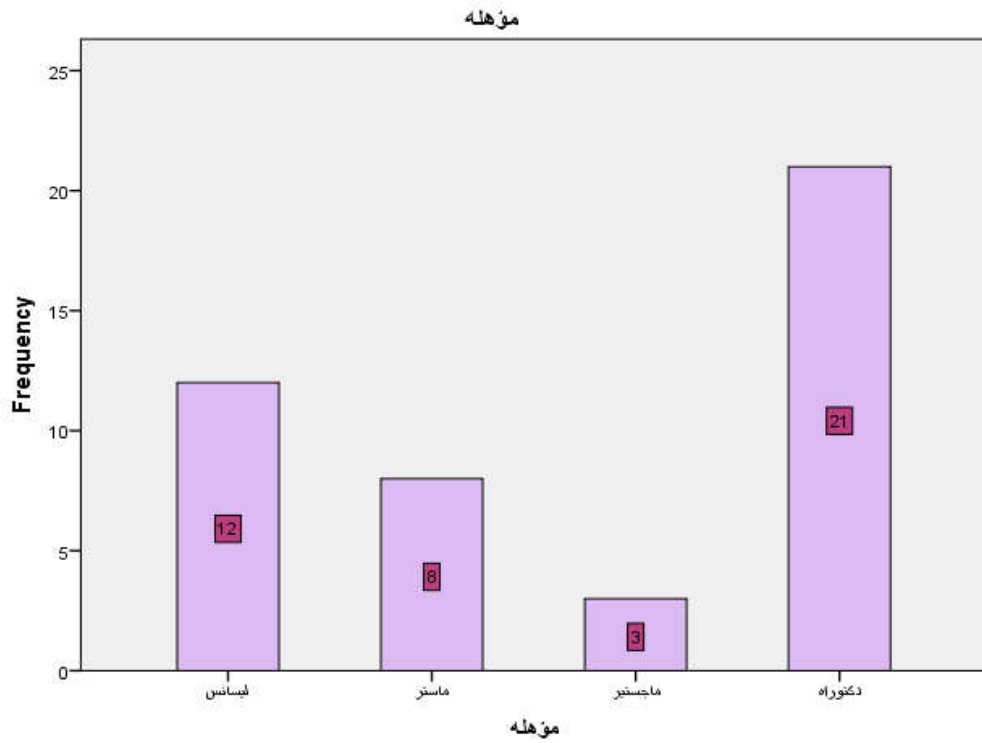
جدول رقم 12 : توزيع أفراد عينة حسب متغير المؤهل العلمي.

البيانات	التكرار	النسبة
ليسانس	12	27.3
ماستر	8	18.2
ماجستير	3	6.8
دكتوراه	21	47.7
المجموع	44	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلبية العينة هم المتحصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 47.7%، وفي المرتبة الثانية شهادة الليسانس بنسبة 27.3%، تليها شهادة الماستر بنسبة 18.2%، وأخيرا شهادة الماجستير بنسبة 6.8%.

الشكل رقم 06 نسبة توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

رابعاً: المهنة

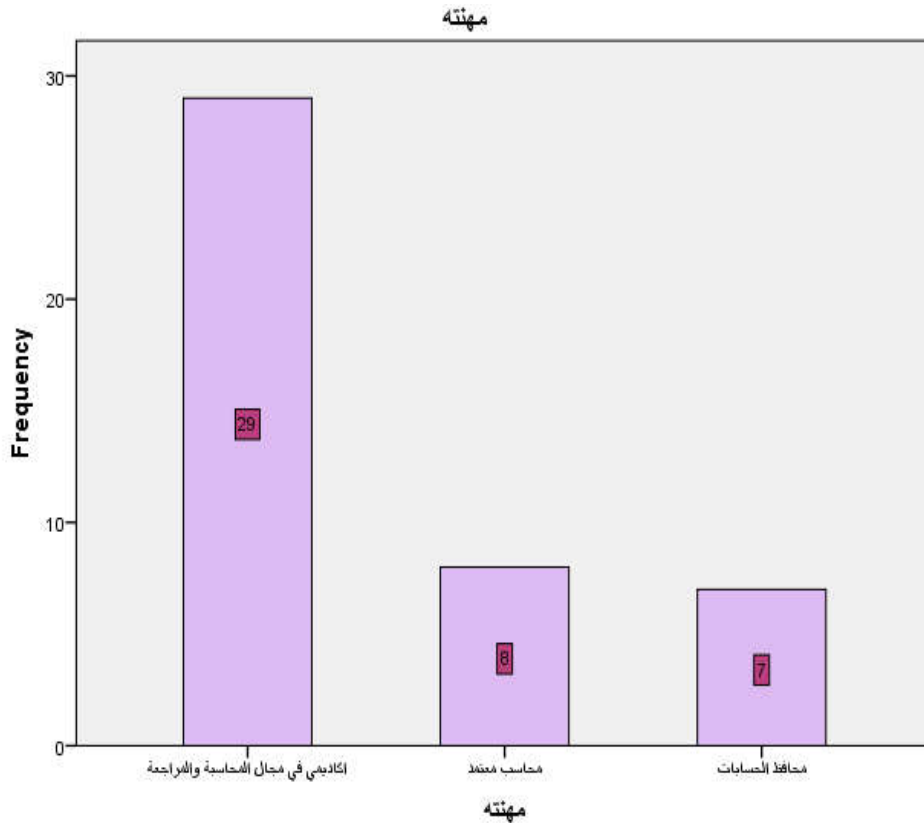
جدول رقم 13 : توزيع أفراد عينة حسب متغير المهنة.

النسبة	التكرار	البيانات
%65.9	29	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة
%18.2	8	محاسب معتمد
%15.9	7	محافظ الحسابات
100	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

يتضح من الجدول أعلاه بان عينة الدراسة من الأساتذة تحصلت على نسبة %65.9 من العينة، تليها محاسب معتمد بنسبة %18.2، أما محافظ الحسابات فقد تحصلوا على المرتبة الأخيرة بنسبة %15.9.

الشكل رقم 07 نسبة توزيع العينة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

خامسا:الخبرة المهنية

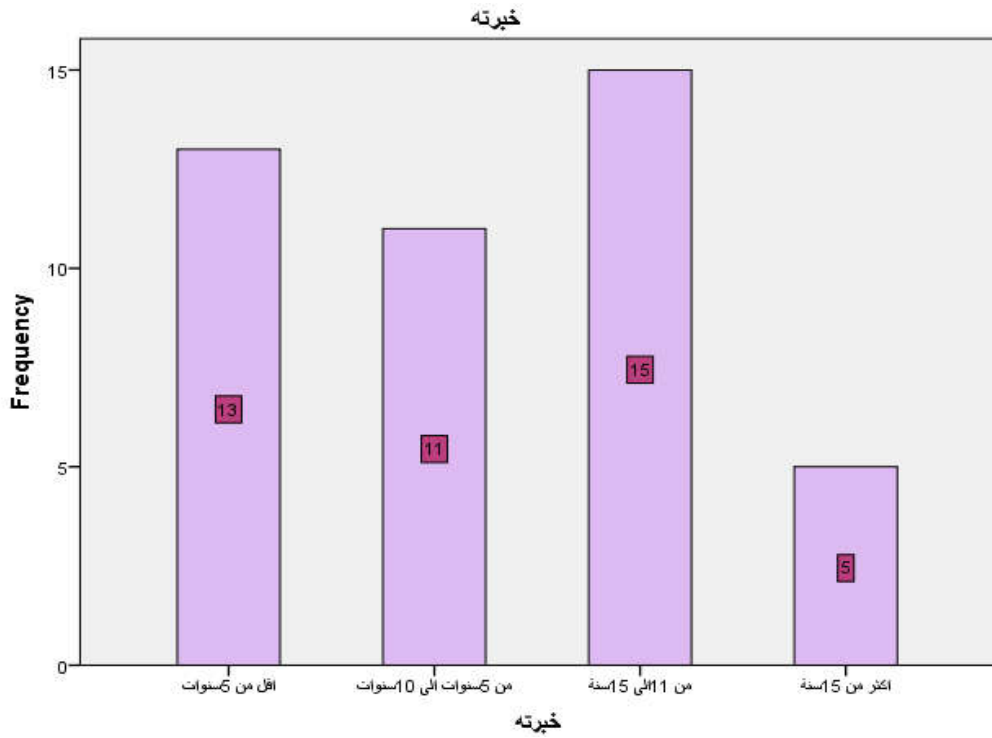
جدول رقم 14: توزيع أفراد عينة حسب متغير الخبرة المهنية

البيانات	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	13	%29.5
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	11	%25
من 11 إلى 15 سنة	15	%34.1
أكثر من 15 سنة	5	%11.4
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

يبين الجدول أعلاه أن عينة الدراسة كانت على مستوى خبرة لا بأس بها، حيث كانت النسبة الأكبر من 11 إلى 15 سنة بنسبة 34.1%، والأفراد الذين كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات كانت نسبتهم 29.5%، أما من 5 إلى 10 فكانت نسبتهم 25%، أما النسبة الأقل كانت للأفراد الذين تراوحت خبرتهم المهنية أكثر من 15 سنة حيث كانت بنسبة 11.4%.

الشكل رقم 08:توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

المطلب الثاني: تحليل عبارات الاستمارة.

أولاً: تحليل عبارات المحور الأول الإفصاح المحاسبي.

الجدول رقم 15: نتائج تحليل عبارات الإفصاح المحاسبي.

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى القبول				
										العدد	العدد	العدد	العدد
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1- توفير المعلومات المالية وغير المالية بكل شفافية لمستخدمي القوائم المالية.	0	2	3	29	10	4.06	0.695	1	موافق				
	0	4.5	6.8	65.9	22.7								
2- يتم الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول (عرض القوائم المالية).	1	5	8	19	11	3.77	1.031	5	موافق				
	2.3	11.4	18.2	43.2	25								
3- يساهم الإفصاح المحاسبي في زيادة مستوى الشفافية والثقة بين المؤسسة ومحيطها.	1	2	4	30	7	3.90	0.801	3	موافق				
	2.3	4.5	9.1	68.2	15.9								
4- يساهم الإفصاح المحاسبي في توفير معلومات للأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة.	1	7	9	25	2	3.45	0.901	8	موافق				
	2.3	15.9	20.9	56.8	4.5								
5- يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين أداء المؤسسة من خلال توفير معلومات تساعد في تحليل الأداء واتخاذ التدابير اللازمة لتحسينه	0	0	7	33	4	3.93	0.501	2	موافق				
	0	0	15.9	75	9.1								
6- يعتبر الإفصاح المحاسبي عاملاً مهماً في جذب التمويل للمؤسسة	1	0	25	17	1	3.38	0.654	9	محايد				
	2.3	0	56.8	38.6	2.3								
7- يدعم الإفصاح المحاسبي مكانة المؤسسة في السوق	0	3	9	25	7	3.81	0.785	7	موافق				
	0	6.8	20.5	56.8	15.9								
8- يبين الإفصاح المحاسبي مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة.	0	4	7	24	9	3.86	0.851	4	موافق				
	0	9.1	15.9	54.5	20.5								
9- يؤثر الإفصاح المحاسبي في بعض الأحيان على سرية المعلومات في المؤسسة.	0	3	10	23	8	3.81	0.814	6	موافق				
	0	6.8	22.7	52.3	18.2								
الإجمالي						3.86	0.495		موافق				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم 01 لان متوسطها الحسابي بلغ 4.06 وانحرافها المعياري قدر بـ 0.615 بدرجة الموافقة مما يدل على أن المعلومات المالية وغير المالية توفر بكل شفافية لمستخدمي القوائم المالية، أما في المرتبة الثانية جاءت العبارة رقم 05 بمتوسط حسابي 3.93 وانحراف معياري بـ 0.501 بدرجة الموافقة مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي يساهم في تحسين أداء المؤسسة من خلال توفير معلومات تساعد في تحليل الأداء واتخاذ التدابير اللازمة لتحسينه، وفي المرتبة الثالثة جاءت العبارة رقم 03 بمتوسط حسابي 3.90 وانحراف معياري بـ 0.801 بدرجة موافق وهذا يدل على أن الإفصاح المحاسبي يساهم في زيادة مستوى الشفافية والثقة بين المؤسسة ومحيطها، في حين جاءت العبارة رقم 08 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري بـ 0.851 بدرجة موافق مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي يبين مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة، أما المرتبة الخامسة جاءت العبارة رقم 20 بمتوسط حسابي 0.77 وانحراف معياري 1.031 بدرجة موافق وهذا دال على أن الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية يتم وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول، في حين احتلت المرتبة الأخيرة العبارة رقم 06 يعتبر الإفصاح المحاسبي عاملاً مهماً في جذب التمويل للمؤسسة بمتوسط حسابي 3.38 وانحراف معياري بـ 0.654 بدرجة محايد.

بشكل عام بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول الإفصاح المحاسبي 3.86 وانحراف معياري 0.495 بدرجة الموافقة وهذا مما يدل على أهمية الإفصاح المحاسبي كونه يسمح بزيادة الشفافية والمصداقية.

ثانياً: تحليل عبارات المحور الثاني جودة المعومات المحاسبية.

الجدول رقم 16: نتائج تحليل عبارات جودة المعلومات المحاسبية.

مستوى القبول	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارات
				بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1	0.762	4.02	10	28	3	3	0	1-الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
				22.7	63.6	6.8	6.8	0	
موافق	10	0.710	3.77	5	26	11	2	0	2-تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
				11.3	59.1	25	4.5	0	
موافق	9	0.961	3.77	8	24	8	2	2	3-تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
				18.2	54.5	18.2	4.5	4.5	
موافق	5	0.801	3.90	7	30	4	2	1	4-تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلاً) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
				15.9	68.2	9.1	4.5	2.3	
موافق	3	0.821	3.97	9	29	3	2	1	5-تطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وثقة.
				20.5	65.9	6.8	4.5	2.3	
موافق	7	0.795	3.86	7	27	8	1	1	6-العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.
				15.9	61.4	18.2	2.3	2.3	
محايد	6	0.689	3.88	4	34	4	1	1	7-ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.
				9.1	77.3	9.1	2.3	2.3	
موافق	8	0.896	3.81	6	30	4	2	2	8-نشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.
				13.6	68.2	9.1	4.5	4.5	
موافق	2	0.952	3.97	11	27	2	2	2	9-تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها.
				25	61.4	4.5	4.5	4.5	
موافق	4	0.586	3.93	5	32	6	1	0	10-تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
				11.4	72.7	13.6	2.3	0	
موافق	11	0.788	3.72	4	28	9	2	1	11-قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.
				9.1	63.6	20.5	4.5	2.3	
موافق		0.495	3.86						الاجمالي

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

احتلت العبارة رقم 01 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري قدر بـ 0.762 بدرجة موافق مما يؤكد على أن الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أما في المرتبة الثانية جاءت العبارة رقم 09 بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.952 بدرجة موافق مما يدل على أن تقدم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها، وفي المرتبة الثالثة جاءت العبارة رقم 05 بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.821 بدرجة موافق وهذا يدل على أن تطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وثقة، وجاءت العبارة رقم 10 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.93 وانحراف معياري 0.586 بدرجة موافق مما يدل على أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وجاءت العبارة رقم 04 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.90 وانحراف معياري 0.801 بدرجة موافق مما يدل على أن تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلا) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أما المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم 07 بمتوسط حسابي 3.88 وانحراف معياري 0.689 بدرجة موافق مما يدل على أن ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية، وفي المرتبة الأخيرة جاءت العبارة رقم 11 بمتوسط حسابي 3.72 وانحراف معياري 0.788 بدرجة موافق مما يدل على أن قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.

وبشكل عام بلغ متوسط الحسابي للمحور الثاني جودة المعلومات المحاسبية بـ 3.86 وانحراف معياري بـ 0.495 بدرجة موافق وهو الأمر الذي يؤكد بان أفراد عينة الدراسة كانت موافقة على أن هناك شروط ومتطلبات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى اختبار صحة الفرضيات من خلال معامل الارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط، واستخدام التباين الأحادي.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي.

قبل اختبار الفرضيات وتطبيق الأدوات الإحصائية والاختبارات لا بد من معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، من أجل اختبار معامل الارتباط المناسب.

نستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا ولمعرفة ذلك نستخدم اختبارين

معروفين هما **Kolmogorov-Smirnov** واختبار **Shapiro-Wilk** وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة 0.05 :

H0: البيانات تتبع توزيع طبيعي.

H1: البيانات لا تتبع توزيع طبيعي.

الجدول رقم 17 : اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الأول المحور	.167	44	.004	.962	44	.149

a. Lilliefors Significance Correction

نلاحظ من خلال الجدول بعد إجراء اختبار الطبيعة أمام هذه الحالة وبما أن العينة أكبر من 30 وحسب اختبار شاييرو يظهر أن مستوى قيمة الاحتمالية Sig أكبر من 0.05 نقول أن البيانات تتوزع طبيعياً وعليه نستخدم الاختبارات المعلمية للدراسة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات.

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5%.

من أجل اختبار الفرضية الرئيسية الأولى عند مستوى الدلالة 0.05 نحتاج إلى إعادة صياغتها إلى فرضيات إحصائية: فرضية صفرية و فرضية بديلة كما يلي:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

- الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم 18: معامل ارتباط بين متغيرات الدراسة.

Correlations

	الأول المحور	الثاني المحور
Pearson Correlation	1	.287
الأول_المحور Sig. (2-tailed)		.059
N	44	44
Pearson Correlation	.287	1
الثاني_المحور Sig. (2-tailed)	.059	
N	44	44

بالاستناد على معامل الارتباط الذي يقيس درجة الارتباط والعلاقة بين المتغير المستقل الإفصاح المحاسبي والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية يتضح لنا من خلال الجدول أن العلاقة بين المتغيرين هي علاقة ضعيفة جدا حيث وصلت درجة الارتباط بينهما 0.287.

ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5%.

في هذا العنصر سوف نستخدم معادلة الانحدار البسيط لبيان درجة تأثير الإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية، حيث نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

- الفرضية الصفرية H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية.

- الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية.

بحيث يعد الشكل العام لمعادلة الانحدار الخطي البسيط كما يلي $y=B_0+B_1x$ والجدول الموالي يلخص النتائج المتحصل عليه:

الجدول رقم 19 : نتائج الانحدار الخطي البسيط للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية.

معادلة الانحدار	Sig	B1 ميل الانحدار	مستوى الدلالة لمعامل التقاطع	معامل التقاطع B0	معامل التحديد	معامل الارتباط R	البيان
$Y=2.42+0.38X$	0.05	0.382	0.00	2.428	0.082	0.287	جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح المحاسبي

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.287 مما يدل على وجود علاقة ارتباط ضعيفة جدا تكاد تكون معدومة بين الإفصاح المحاسبي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، في حين بلغ معامل التحديد 0.082 أي أن 8.2 من المتغيرات في المتغير التابع تفسرها علاقة الانحدار من قبل متغير الإفصاح المحاسبي، وان الباقي 91.8 ترجع إلى عوامل أخرى غير مدروسة.

كما يظهر الجدول معنوية معلمة الميل حيث بلغت 0.382 مما يشير إلى علاقة ايجابية ضعيفة بين المتغيرين فان أي زيادة في الإفصاح المحاسبي بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بمقدار 0.382، حيث ظهرت قيمة مستوى المعنوية 0.05 وهي تساوي 0.05 مما يشير إلى وجود معنوية. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع التي بلغت 2.428 بمستوى معنوية 0.00 وهي اقل من 0.05 مما يشير إلى معنويتها من خلال ماسبق يمكن القول انه يوجد اثر وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تنص على انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على تحسين جودة الخدمات المحاسبية.

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزى إلى البيانات الشخصية عند مستوى 5%.

من اجل اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وهي فرضية الفرق استخدمنا اختبار تحليل التباين الأحادي وهو من الاختبارات المعلمية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو الإفصاح المحاسبي تعزى للبيانات الشخصية عند مستوى 5%.

- الفرضية الصفرية H0 : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو الإفصاح المحاسبي تعزى للبيانات الشخصية عند مستوى 5%

- الفرضية البديلة H1 : توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو الإفصاح المحاسبي تعزى للبيانات الشخصية عند مستوى 5%

جدول رقم 20: يوضح تحليل اختبار تحليل أحادي لمحور الافصاح المحاسبي للبيانات الشخصية

البيانات	ANOVA	Sig
الجنس	1.288	0.26
العمر	0.874	0.42
المؤهل العلمي	0.574	0.63
المهنة	0.044	0.95
الخبرة المهنية	0.834	0.48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

تشير النتائج المسجلة في الجدول أعلاه أن قيمة Sig لجميع البيانات الشخصية لمحور الافصاح المحاسبي هي أكبر من 5% وبالتالي نقبل الفرضية H_0 لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو محور الافصاح المحاسبي.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو جودة المعلومات المحاسبية تعزي للبيانات الشخصية عند مستوى 5%.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو جودة المعلومات المحاسبية تعزي للبيانات الشخصية عند مستوى 5%.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو جودة المعلومات المحاسبية تعزي للبيانات الشخصية عند مستوى 5%.

جدول رقم 21: يوضح تحليل اختبار تحليل أحادي لمحور جودة المعلومات المحاسبية للبيانات الشخصية.

البيانات	ANOVA	Sig
الجنس	1.533	0.22
العمر	0.463	0.63
المؤهل العلمي	2.269	0.09
المهنة	2.735	0.07
الخبرة المهنية	1.215	0.31

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v21.

تشير النتائج المسجلة في الجدول أعلاه أن قيمة Sig لجميع البيانات الشخصية لمحور جودة المعلومات المحاسبية هي أكبر من 5% وبالتالي نقبل الفرضية H_0 لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة نحو محور جودة المعلومات المحاسبية.

ومنه نقول انه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزي إلى البيانات الشخصية عند مستوى 5%.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل قمنا بانجاز الجزء التطبيقي لهذه الدراسة وهذا من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المتمثلة في كيف يساهم الافصح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؟، حيث قمنا بانجاز استبيان وطبقا لأراء العينة المستهدفة، تمت معالجة الدراسة إحصائيا باستخدام برنامج spss باستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية.

من خلال التحليل توصلنا إلى عدم وجود علاقة تأثير الافصح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، كما وجدنا انه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزى إلى البيانات الشخصية.

الخاتمة

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ المحاسبية والذي لاق اهتماما كبيرا، فهو يعد مطلباً ضرورياً في مجال المال والأعمال فهو لا يدع مجالاً للغموض أو سوء الفهم من جانب الأطراف المعنية به، فالإفصاح ما هو إلا وسيلة لإيصال المعلومات المحاسبية المدرجة ضمنها للجهات المختصة بمختلف تفرعاتها واحتياجاتها، وكلما كان الإفصاح المحاسبي مقنن ومبرمج ويتمشى مع أسس العمل المحاسبي كلما زاد من أهمية و جودة المعلومات المفصح عنها، هذه الأخيرة التي تساهم في تعزيز وترشيد مختلف القرارات المتخذة على مستوى المؤسسة الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية التي تعد عصب القرارات الإستراتيجية بعيدة المدى في المؤسسة.

ومن خلال تناولنا لموضوع "دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية" حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤال الرئيسي كما يلي: كيف يساهم الإفصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؟

ومن خلال فصول الدراسة النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

1- اختبار الفرضيات.

هناك ما يؤيد الفرضيات ومنها ما يرفضها و يمكن أن نلخص أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:
الفرضية الرئيسية الأولى: توجد علاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5%. من خلال تحليل الفرضية يتضح أن هناك علاقة ضعيفة جداً بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بمقدار 0.28. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5%. من خلال التحليل يتضح لنا انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزى إلى البيانات الشخصية عند مستوى 5%. من خلال التحليل تبين انه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزى إلى البيانات الشخصية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الخاتمة

2- نتائج الجانب النظري

- الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن نقل المعلومات بوضوح وصدق للمستفيدين، وإعطاء صورة حقيقية عن المؤسسة.
- إن الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات المحاسبية.
- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعد أمراً ضرورياً في العصر الحالي نظراً لما تحتويه هذه المعايير من إيجابيات عديدة.
- المعلومات المحاسبية هي بيانات تمت معالجتها بطريقة معينة عبارة عن مخرجات في شكل قوائم وتقارير مالية.
- تتمتع المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص تجعلها أكثر دقة.
- تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية تتمتع بالمصداقية وتكون خالية من التحيز والتظليل.

3- نتائج الجانب التطبيقي.

- بعد استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة وتحليل الاستبيانات واختبار الفرضيات توصلنا للنتائج التالية:
- كانت إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور الإفصاح المحاسبي بنتيجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي.
 - كانت إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور جودة المعلومات المحاسبية بنتيجة موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي.
 - توجد علاقة ارتباط ضعيفة جداً بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.
 - لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى 5%.
 - لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة تعزى إلى البيانات الشخصية عند مستوى 5%.

4- توصيات الدراسة.

من خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات نوجزها فيما يلي:

- ضرورة الاهتمام بالإفصاح من قبل المؤسسات،
- الابتعاد عن التحيز والتظليل في تقديم المعلومات المحاسبية.
- يجب تحسين من جودة المعلومات حتى تكون أكثر ملائمة وثقة.

الخاتمة

- تنظيم دورات تكوينية للمحاسبين والأكاديميين حول المعايير المحاسبية
- تنظيم ندوات وملتقيات في الجامعات خاصة بالإفصاح المحاسبي للطلبة من اجل معرفتهم أكثر بهذا الموضوع نظرا لأهميته.
- يجب إجراء المزيد من الدراسات التي تربط الإفصاح المحاسبي بالمعلومات المحاسبية لان الدراسات قليلة التي تطرقت لهذا الموضوع.

5-آفاق الدراسة.

للارتقاء بالأداء الجامعي نرى أن لهذا البحث آفاق مستقبلية تتطلب إجراء بحوث على النحو التالي:

- دور الإفصاح المحاسبي في تحسين القرارات المالية.
- أثر الإفصاح المحاسبي على شفافية المعلومات المحاسبية.
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

- 1- محمد سمير الصبان- دراسات في المحاسبة المالية، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي - الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت- بدون سنة نشر- .
 - 2- احمد محمد نور، شحاته السيد شحاته - مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية - الدار الجامعية الإسكندرية- 2008.
 - 3-عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة دار السلاسل، الكويت، 1990.
 - 4-وصفي عبد الفتاح أبو بكر- دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية - الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة 2002.
 - 5-محمد مطر، موسى السويطي -التأجيل النظري للممارسات المحاسبية-دار وائل للنشر 2008.
 - 6-كمال خليفة أبو زيد -النظرية المحاسبية- الإسكندرية- بدون دار نشر - 2008.
 - 7-سامي محمد الوقاد-نظرية المحاسبة - دار المسير للنشر والطباعة ط1، عمان-2010.
 - 8-خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IAS /IFRS مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007.
 - 9-كمال عبد العزيز النقيب المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية دار وائل للنشر والتوزيع الأردن الطبعة الأولى 2004.
 - 10- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
 - 11-محمود محمد عبد السلام البيومي- المحاسبة والمراجع في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية -توزيع منشأة المعارف، مصر-2003.
 - 12-محمد طلعت محمد النجار، اثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي ، المركز الديمقراطي العربي الطبعة الأولى ، برلين، ألمانيا 2014.
 - 13-إسماعيل إبراهيم جمعة سامي راضي- المحاسبة المتوسطة- اصدرات الجامعة السعودية للمحاسبة -الجزء الثاني- الرياض -1996.
- ❖ الرسائل والأطروحات الجامعية
- 14-محمد محسن عوض مقلد-نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة طانطا مصر 2008 .
 - 15-نوفان حامد محمد العليمات-القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه - جامعة دمشق- سوريا2010-.
 - 16-خليفة جمال، تعزيز دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات الاستثمار المالي بالجزائر ،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص محاسبة وتدقيق،قسم علوم تجارة ، كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة لبلدة 2 دفعة 2014/2015
 - 17-عبد الوهاب نصرات،دراسة تحليلية للعلاقة المتكاملة بين الحوكمة ومبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة التقارير المالية،مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي،جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي،2014/2015.
 - 18-شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدوليةIFRS/IAS ، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2013 .
 - 19-سامي يوسف كمال محمد الإفصاح المحاسبي عن الصكوك الإسلامية وأثره على ترويجها -رسالة ماجستير- جامعة أجا- سنة2001

قائمة المراجع

- 20-مجدي أحمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابق) شركة مساهمة سعودية، رسالة ماجستير 2010.
- 21-صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومة، شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011
- 22-ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي (دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- ❖ الدوريات والمجلات.
- 23-بن صوشة تامر، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرار الاستثماري، مجلة دراسات اقتصادية المجلد 20، العدد 01، جامعة ابن خلدون تيارت الجزائر، 2019
- 24-إلياس شاهد وعبد المنعم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية و وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد 5، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2016.
- 25-طيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29 العدد 1، سوريا 2007.
- 26-بعاشي خالد، عطاوي الهام، مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 (دراسة مقارنة)، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة جيلاني ليايس سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 02، العدد 02، 2020.
- 27-تاني عبد المؤمن، بوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدينة، العدد 1، 2019.
- 28-عوض الله جعفر حسين أبو بكر أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مجلة العلوم والثقافة السودان العدد 12، 2012.
- 29-مجلة المنهل الاقتصادي المجلد 04 العدد 01 جوان 2021 جامعة حمه الاخضر الوادي الجزائر.
- ❖ التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات.
- 30-الجمهورية الجزائرية ديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 25 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق ل 25/03/2009م المتضمنة القرار رقم 71.
- 31-المادة 05 من القانون، 07/11.
- 32-المادة رقم 25 من القانون رقم 07_11.
- 33-المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.
- ❖ المؤتمرات والملتقيات والندوات.
- 34-مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي - التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود - ملتقى دولي تحت عنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - المركز الجامعي بالوادي - جانفي 2010.
- 35-صديقي مسعود، وآخرون، انعكاس النظام المحاسبي المالي (scf) على يبيات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05/06/2013.

قائمة المراجع

36-نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف، جدول تدفقات الخزينة، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب، البلدة، 13-12 أكتوبر 2009.
❖ المواقع الالكترونية.

37_محمد نجيب حمد- دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية جامعة قناة السويس - مصر
20، افريل 2024-www.net.alaswaq . -

38-المعيار المحاسبي الدولي الأول " قائمة الدخل ، يوم 15/04/2024، متاح على WWW.Wikipedia.org

39-معيار التقرير المالي الدولي 07 "الأدوات المالية - الإفصاح ، يوم 15/04/2024 متاح على الموقع www.focusifrs
ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية:

40-TAZDAIT Ali. **Maitrise du système comptable financier**, Editions ACG, première édition. Alger, Octobre 2009

الملاحق



جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة

ملحق رقم 1

أخي الفاضل، أختي الفاضلة، السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ...

في إطار إعداد مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة تحت عنوان "دور الافصاح المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"، ومن خلال خبرتكم وسعيا منكم في خدمة البحث العلمي نود منكم الإجابة على فقرات هذا الاستبيان، مع العلم بأن إجاباتكم تؤخذ بعين الاعتبار للوصول إلى نتائج مهمّة في الدراسة.

بالنسبة لهذه البيانات ستبقى سرّية ولا تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

وفي الأخير لكم منّا كل التقدير والاحترام.

القسم الأول: البيانات الشخصية.

يرجى وضع العلامة (√) في الخانة المناسبة لكل جدول.

1. الجنس:

ذكر اثنى

2. العمر:

أقل من 30 سنة من 30 سنة إلى 40 سنة
 أكبر من 40 سنة

3. المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير ماستر
 دكتوراه شهادة اخرى

4. المهنة:

أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة محاسب معتمد
 محافظ الحسابات

5. الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات من 5 سنوات إلى 10 سنوات
 من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: فقرات الاستبيان: يرجى وضع العلامة (√) في الخانة المناسبة لكل جدول

المحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في المؤسسة.

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	توفير المعلومات المالية وغير المالية بكل شفافية لمستخدمي القوائم المالية.					
02	يتم الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول (عرض القوائم المالية).					
03	يساهم الإفصاح المحاسبي في زيادة مستوى الشفافية والثقة بين المؤسسة ومحيطها.					
04	يساهم الإفصاح المحاسبي في توفير معلومات للأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة.					
05	يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين أداء المؤسسة من خلال توفير معلومات تساعد في تحليل الأداء واتخاذ التدابير اللازمة لتحسينه.					
06	يعتبر الإفصاح المحاسبي عاملا مهما في جذب التمويل للمؤسسة.					
07	يدعم الإفصاح المحاسبي مكانة المؤسسة في السوق.					
08	يبين الإفصاح المحاسبي مدى نجاح الإدارة في إدارة المؤسسة.					
09	يؤثر الإفصاح المحاسبي في بعض الأحيان على سرية المعلومات في المؤسسة.					

المحور الثاني: متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
02	تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
03	تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
04	تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلاً) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
05	تطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وثقة.					
06	العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
07	ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
08	نشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
09	تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها.					
10	تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
12	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.					

ملحق رقم 2: قائمة الأساتذة المحكمين.

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	التخصص	اسم الجامعة
01	محمد الصغير عوني	أستاذ مساعد قسم ب	محاسبة وتدقيق	جامعة الوادي
02	عبد الله شكه	أستاذ مساعد قسم ب	علوم اقتصادية	جامعة الوادي
03	عبد الوهاب نصرات	أستاذ مساعد قسم ب	محاسبة	جامعة الوادي

ملحق رقم 3: بعض جداول مخرجات برنامج SPSS

جنسه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	38	86.4	86.4	86.4
انثى	6	13.6	13.6	100.0
Valid Total	44	100.0	100.0	
Valid Total	44	100.0	100.0	

عمره

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 30 من اقل	11	25.0	25.0	25.0
الى سنة 30 من	22	50.0	50.0	75.0
سنة 40				
من اكبر	11	25.0	25.0	100.0
سنة 40				
Total	44	100.0	100.0	

مؤهله

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	12	27.3	27.3	27.3
ماستر	8	18.2	18.2	45.5
ماجستير	3	6.8	6.8	52.3
دكتوراه	21	47.7	47.7	100.0
Total	44	100.0	100.0	

مهنته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مجال في اكايمي	29	65.9	65.9	65.9
والمراجعة المحاسبية				
معتمد محاسب	8	18.2	18.2	84.1
الحسابات محافظ	7	15.9	15.9	100.0
Total	44	100.0	100.0	

خبرته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من اقل	13	29.5	29.5	29.5
الى سنوات 5 من	11	25.0	25.0	54.5
سنوات 10				
سنة 15 الى 11 من	15	34.1	34.1	88.6
سنة 15 من اكثر	5	11.4	11.4	100.0
Total	44	100.0	100.0	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.718	20

ANOVA

الاول المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.177	1	.177	1.288	.263
Within Groups	5.757	42	.137		
Total	5.934	43			

ANOVA

الاول المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.349	3	.116	.834	.483
Within Groups	5.585	40	.140		
Total	5.934	43			

ANOVA

الثاني المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.371	1	.371	1.533	.223
Within Groups	10.165	42	.242		
Total	10.536	43			

ANOVA

الثاني المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.880	3	.293	1.215	.317
Within Groups	9.656	40	.241		
Total	10.536	43			

ANOVA

الاول المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.243	2	.121	.874	.425
Within Groups	5.691	41	.139		
Total	5.934	43			

ANOVA

الثاني المحور

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.233	2	.116	.463	.633
Within Groups	10.303	41	.251		
Total	10.536	43			

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	d f	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الاول	.167	44	.004	.962	44	.149

a. Lilliefors Significance Correction

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.428	.746		3.253	.002
الاول المحور	.382	.197	.287	1.938	.059

a. Dependent Variable: الثاني المحور

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ