جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور الافصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبة:

- سدار بسمة

تحـــت إشـــــراف:

د داود خيرة

أعضاء لجنة المناقشة

د. حناشي مصطفى	استاذ محاضر أ	جامعة المدية	**رئيسا**
د. داود خيرة	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**مشرفا ومقرارا**
د. ميسوم بوشنافة	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2024/2023

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور الافصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

– سدار بسمة

تحـــت إشـــــراف الأستاذ :

د , داود خيرة

السنة الجامعية: 2024/2023





شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم "يرفع الله الذين أمنوا منكم والذين أوتو العلم درجات والله بما تعملون خبير" المجادلة صدق الله مولانا العظيم والصلاة والسلام على رسوله الكريم، محمد ابن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله أستعينه وأشكره وأهتدي به، الذي هداني إلى سبيل العلم ويسره لي وسخر لي عباده الصالحين وهون علي الصعب في إتمام هذا العمل.

ثم إن الشكر موصول إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد وأخص بالذكر أمي وأختي نجاة..

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير إلى الأستاذة المشرفة "داود خيرة" على ما قدمته لي من توجيهات ونصائح قيمة وعلى ما بذلته من جهد ووقت في سبيل ذلك.

كما لا يفوتني أن أتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الدكتور حناشي مصطفى و الدكتور ميسوم بوشنافة على قبولهم مناقشة وتقييم هذا العمل.

وأختم شكري بزملاء الدراسة من بداية المشوار إلى نهايته وكل من شجعني بالكلمة الطيبة والإبتسامة والدعاء...

جزاكم الله عني خير الجزاء..

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق أهداف هذه الدراسة، قمنا بدراسة كل متغير على حدى في الجانب النظري، ودراسة ميدانية بالمؤسسة الإقتصادية سونلغاز بولاية المدية قمنا بتصميم إستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية والمعلومات الاحصائية اللازمة وتوجيهها إلى قسم المالية بالمديرية.

اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي، لكن نظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة، فإننا اعتمدنا أسلوب المسح الشامل، ثم توزيع (50) استمارة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وبعد منح المشاركين فترة كافية للإجابة على الأسئلة الإستبانة تم استلام (40) استمارة صالحة للتحليل.

من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى عدة نتائج أهمها:

وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، فإن إلتزام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي يؤدي بدوره إلى رفع مستوى جودة القوائم المالية من خلال جعلها أكثر مصداقية وشفافية ويعزز ثقتها لدى الأطراف المستخدمة لها.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، الجودة، البيانات، المؤسسة الاقتصادية.

Summary :

This study aimed to highlight the role of accounting disclosure in improving the quality of financial statements. In order to achieve the objectives of this study, we studied each variable separately in the theoretical aspect, and a field study at the Sonelgaz Economic Corporation in the state of Al-Mida. We designed a questionnaire as a tool to collect the necessary primary data and investigative information and direct it. To the Finance Department of the Directorate.

We adopted the descriptive analytical approach, but due to the small size of the study population, we adopted the comprehensive survey method, then distributed (50) questionnaires to all members of the study population, and after giving the participants sufficient time to answer the questionnaire questions, (40) questionnaires were received, suitable for analysis.

Through this study we conducted, we reached several results, the most important of which are:

There is a statistically significant inverse relationship between accounting disclosure and the quality of the financial statements. The institution's commitment to accounting disclosure in turn leads to raising the level of quality of the financial statements by making them more credible and transparent and enhancing their confidence among the parties using them.

Keywords: accounting disclosure, financial statements, quality, data, economic institution.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

شكر وعرفان .....-

الإهداء .....-

ملخص.....-

فهرس المحتويات I

قائمة الجداول VI

قائمة الأشكال VII

مقدمة .....ب

الفصل الأول 13

الخلفية الفكرية للإفصاح المحاسبي..... 13

تمهيد : 14

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة 15

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة..... 15

الفرع الأول :الحقبة التاريخية الأولى: (منذ القدم إلى نهاية القرن 15م) 15

الفرع الثاني : الحقبة التاريخية الثانية: (بداية القرن 16 إلى منتصف القرن 18)..... 19

الفرع الثالث : الحقبة التاريخية الثالثة: (من منتصف القرن 18 إلى الآن) 21

المطلب الثاني:مفهوم المحاسبة وركائزها 24

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة..... 24

الفرع الثاني : ركائز المحاسبة..... 27

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي 36
المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي..... 36
الفرع الأول : تطور الإفصاح المحاسبي 36
الفرع الثاني : مفهوم الإفصاح المحاسبي 38
المطلب الثاني :أنواع الإفصاح المحاسبي 43
المطلب الثالث: أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي 49
الفرع الأول :أهداف الإفصاح المحاسبي 49
الفرع الثاني :أهمية الإفصاح المحاسبي 50
خلاصة 52
الفصل الثاني 53
أهمية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية 53
تمهيد..... 54
المبحث الأول: جودة القوائم المالية 55
المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية وأهميتها 55
الفرع الأول: مفهوم جودة القوائم المالية 55
الفرع الثاني: أهمية جودة القوائم المالية 58
المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية 59
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية 59
الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية 60
المطلب الثالث: مستخدموا القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات 64

الفرع الأول: المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة 64
الفرع الثاني: المستخدمين ذوي المصلحة الغير المباشرة 69
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية 71
الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية) 71
الفرع الثاني: قائمة الدخل 76
الفرع الثالث : قائمة التغير في حقوق الملكية 79
الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية..... 82
الفرع الخامس: الملاحق..... 86
المبحث الثاني:الدور الحاسم للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية 88
المطلب الأول: كيفية مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية ... 88
الفرع الأول: تأثير الإفصاح المحاسبي على شفافية البيانات المالية والمحاسبية..... 88
الفرع الثاني: أهمية الإمتثال للمعايير المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية 90
الفرع الثالث: الإمتثال للجان المراجعة وانعكاسه على زيادة جودة القوائم المالية..... 92
الفرع الرابع: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة القوائم المالية 93
الفرع الخامس: الإفصاح عن المخاطر 96
الفرع السادس: البساطة وعدم التعقيد..... 97
الفرع السابع:التحليل والوضوح..... 97
المطلب الثاني: مقومات وتكاليف الإفصاح في القوائم المالية..... 98
الفرع الأول: مقومات الإفصاح في القوائم المالية..... 98
الفرع الثاني: التكاليف الناجمة عن الإفصاح في القوائم المالية..... 102

المطلب الثالث: عوامل ومعوقات االإفصاح في القوائم المالية..... 103
الفرع الأول: عوامل الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية 103
الفرع الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية..... 112
خلاصة 115
الفصل الثالث..... 116
دراسة تطبيقية لمؤسسة سونلغاز فرع المدية 116
تمهيد..... 117
المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة 118
المطلب الأول : عرض الشركة القابضة والمجمع سونلغاز: 118
الفرع الأول: عرض الشركة القابضة (Le Holding SONELGAZ) 118
الفرع الثاني : عرض المجمع(Le Groupe SONELGAZ) 120
المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG:..... 121
الفرع الأول: تاريخ الإنشاء 123
الفرع الثاني : المهام 123
المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية: 124
الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع 124
الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للشركة 125
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة..... 129
الفرع الرابع: شرح الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبةDFC :..... 129
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات وعرض النتائج وتحليلها..... 132

المطلب الأول: مجالات الدراسة 132
المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان 134
المطلب الثالث: عرض النتائج وتحليل البيانات 138
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المحاور 149
المطلب الأول: التوزيع الطبيعي للمحور الأول 149
المطلب الثاني: معادلة الإنحدار 151
خلاصة الفصل 154
خاتمة 156
قائمة المصادر والمراجع 157
الملاحق 157

قائمة الجداول:

رقم	العبارات	الصفحة
(3-1)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	127
(3-2)	تقدير الاتجاهات	127
(3-3)	نتائج معامل ألفا كرونباخ لأداة الاستبيان.	129
(3-4)	الاتساق الداخلي لعبارات محور الأول	130
(3-5)	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	131
(3-6)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	132
(3-7)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	133
(3-8)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	134
(3-9)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي	135
(3-10)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	136
(3-11)	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول	138
(3-12)	النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني	140
(3-13)	التوزيع الطبيعي للمحور الأول	143
(3-14)	التوزيع الطبيعي للمحور الثاني	144
(3-15)	العلاقة بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز ولاية المدية	145

قائمة الأشكال:

رقم	العبارات	الصفحة
(3-1)	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع	118
(3-2)	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	123
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.	132
(3-4)	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	133
(3-5)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	135
(3-6)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي	136
(3-7)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الأقدمية	137

مقدمة

مقدمة:

إن التطور الاقتصادي والتقدم العلمي الذي يشهدهم العالم اليوم في شتى مجالات النشاط البشري، كانو نتيجة الثورة الصناعية والانتشار الواسع لشركات المساهمة والشركات المتعددة الجنسية، هذا قد ولد الحاجة المتزايدة للمعلومات والبيانات الصحيحة والدقيقة خاصة المالية المالية منها، سواء على المستوى المحلي أو الدولي، فكانت المحاسبة هي المصدر الجوهري لها كونها النظام القائم على ترجمة كل الأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة والتعبير عنها في شكل يمكن مختلف المصالح والمستخدمين من الإستفادة منها.

إلا أن القصور الذي أصبحت تعاني منه المعلومات والبيانات المالية اليوم نتيجة إختلاف البيئة المحاسبية والتطورات المتلاحقة لها في مختلف دول العالم، وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية نتيجة لإختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية الذي انعكس بدوره على مخرجات العملية المحاسبية وصعوبة ضمان القراءة الموحدة والفهم الأفضل لها خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي تمارس نشاطاتها في حدود جغرافية مختلفة مما يجعلها تخضع لممارسات محاسبية مختلفة هذا ما جعل المعلومات المالية والاقتصادية المتبادلة لاتخاذ القرارات المناسبة صعبة الفهم، كما أنها تفتقر لأهم خاصية وهي القابلية للمقارنة، وعلى هذا الأساس أصبح تحقيق الإنسجام والتوافق في القوائم المالية داخل المؤسسات الاقتصادية هو الحاجة الملحة في هذا العصر.

من هذا المنطلق كان من الضروري تطوير المعالجات والمفاهيم المحاسبية ، وكذا المبادئ والممارسات استجابة للتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، واحتياجات

مستخدمي البيانات المالية، هذا ما تطلب ضرورة زيادة فعالية الإفصاح المحاسبي في المؤسسات باعتباره الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لتوصيل المعلومات المتعلقة بنتائج الأعمال وكل الأحداث الاقتصادية، للأطراف ذات المصالح، من أجل دعم قراراتهم وحماية مصالحهم، بشرط أن تكون المعلومات غير مضللة تتصف بالمصداقية، والحياد، والواقعية...، حتى تنعكس على القوائم المالية المعروضة، علما أن مستوى جودتها يتوقف على مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعتمدة في إعدادها.

حيث أن درجة فعالية الإفصاح المحاسبي تتوقف على مجموعة من الاعتبارات الضرورية ،أهمها كلما كانت البيانات والمعلومات دقيقة وملائمة وقابلة للفهم كان الإفصاح عنها مفيدا وفعالا أكثر وبالتالي تكون القوائم المالية تخدم مستخدميها بشكل أفضل، فنزاهة وشفافية المعلومة المحاسبية تعكس صحة الحسابات المعروضة في القوائم المالية وتزيد من فعاليتها ونفعيتها.

إن الإفصاح المحاسبي يعد من المبادئ والممارسات المحاسبية التي تأثرت بالتطورات السابقة باعتباره وسيلة الاتصال حيث بدونه لن تكون هناك فائدة لمخرجات النظام المحاسبي ونتيجة لذلك حرصت المجاميع المهنية، منها لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) على تضمين جميع المعايير الصادرة عنها قواعد خاصة تضبط حدود وشروط الإفصاح عن المعلومات والبيانات، وتبنّ مفاهيم ومصطلحات وتوحيد المبادئ والممارسات وطرق العمل في إعداد وعرض القوائم المالية بهدف توفير نوع من القبول لتلك القوائم وتسهيل المعاملات الدولية ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي، وعلى هذا الأساس باشرت الجزائر بداية الثلاثي الثاني من سنة 2001 مجموعة من الإصلاحات المحاسبية نتج عنها تبني النظام المحاسبي (SCF) المستمد مباشرة من المعايير المحاسبية الدولية الذي يبين شكل القوائم المالية الواجب إعدادها بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح عنها، وتحقيق جودة المعلومات المقدمة فيها.

1_ إشكالية البحث:

وعلى ضوء ما سبق تتجلى معالم إشكالية دراستنا والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل يلعب الإفصاح المحاسبي دورا فعالا في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية سونلغاز؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية نجملها فيما يلي:

_ فيما تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟

_ ماهو الدور الذي يؤديه الإفصاح المحاسبي بما يؤدي تحسين القوائم المالية؟

_ هل للإفصاح المحاسبي دور في تحسين جودة القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز؟

2_ فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية على التسؤلات المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

_ تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي الأساسية في توفير المعلومات والبيانات الدقيقة والشفافة لمستخدمي القوائم المالية ونشر جو من الثقة في البيئة المحاسبية .

_ يسهم الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال زيادة الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية وغير ذلك من المتطلبات.

_ للإفصاح المحاسبي دور جد فعال في تحسين القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية سونلغاز.

3_ أهمية البحث:

يكتسي موضوع البحث أهمية يمكن توضيح بعض جوانبها من خلال إبراز الأثر الإيجابي للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية، لما سيوفره من خصائص نوعية للقوائم المالية، أهمها الملاءمة والموثوقية، ومايتفرع عنها من خصائص ثانوية ، إضافة إلى ضرورة تغليب الواقع الإقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها وبالتالي بعث ثقة للمستثمر فيها .

وقياس مدى إلتزام مؤسسة سونلغاز بنشر قوائمها المالية بشكل دوري وذلك لتعزيز الإفصاح والشفافية وإتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها ، وإثراء أهمية الوعي المحاسبي من أجل الفهم الجيّد للقوائم المالية الصادرة عنها من طرف المستثمرين وصناع القرارات ، لما له من فوائد كثيرة سواء داخل المؤسسة أو خارجها .

4_ أهداف البحث:

نسعى من خلال بحثنا إلى مجموعة من الأهداف نذكر منها :

_الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار صحة الفرضيات ؛

_ الوقوف على مدى توفير الإفصاح المحاسبي للمعلومات والبيانات الدقيقة والشفافة لمستخدمي القوائم المالية ومدى الثقة التتي يحققها في البيئة المحاسبية .

_ إبراز مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال زيادة الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية ، وغير ذلك من المتطلبات ؛

_ الوقوف على الدور الفعال للإفصاح المحاسبي في تحسين القوائم المالية في المؤسسة الإقتصادية سونلغاز .

5_ أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع بناءا على عدة أسباب تمثلت في:

أ _ أسباب ذاتية:

_ الرغبة في دراسة المواضيع المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.

_ موضوع البحث يندرج ضمن التخصص.

ب _ أسباب موضوعية:

_ محاولة الفهم واتعمق في موضوع الإفصاح المحاسبي ومدى تأثيره على جودة القوائم المالية.

_ الإهتمام المتزايد نحو تلبية متطلبات المستخدمين من البيانات المالية.

_ الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في اتخاذ القرارات واختيار البديل الأفضل.

6_ الدراسات السابقة:

_ دراسة عمامرة ياسمينة وخديجة بلحياني، بعنوان أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل نظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة حالة مؤسسة البناء للجنبوب والجنوب الكبير–وحدة المدية.

تهدف هذه المؤسسة إلى معرفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال إبراز دور وأهمية الإفصاح عن البيانات المالية في المؤسسات من جهة وبيان مدى تطبيقها لقواعد النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى

تمثلت نتائج هذه الدراسة فيمايلي:

- الإفصاح الفعال عن القوائم المالية له دور كبير في إثراء المعلومات المحاسبية المعبرة عن بنود القوائم المالية وفي تحقيق فوائد ومنافع لمستخدمي القوائم ونشر جو من الثقة بينهم.

_ دراسة يونس حاج عيسى دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية، وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية، دراسة لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2017.

إشكالية هذه الدراسة كانت كالآتي: فيما يمكن دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وفق متطلبات النظام المحاسب المالي.

وذلك من خلال اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي اعتمدت في ذلك إجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة معتمدة في دراستها على الاستبيان، تمثلت نتائج هذه الدراسة فيمايلي:

_ إلتزام المؤسسة بالشروط المحققة لخاصية الملائمة عند إفصاحها عن المعلومات المالية.

_ المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية المناسبة.

_ قيام معظم المؤسسات بالتقييم الرقابي لمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المسطرة في السابق.

_ تساعد المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات على التنبؤ بالمخاطر المستقبلية والإفصاح عن المعلومة في وقتها يساعد في اتخاذ القرارات المالية السليمة.

_ دراسة أشرف أبو القاسم الماحي، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأثره على اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتمويل، الخرطوم، جامعة السودان، للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2010.

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في مجموعة من التساؤلات، تمثلت في ما هو الإفصاح وما هي الأطراف المستفيدة منه، وما هو دوره في التأثير على القوائم المالية، وهل يجب الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية أم عن نوع محدد من المعلومات، وهل صناعة القرارات تحتاج إلى المعلومات الجيدة؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الإفصاح في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية وتعزيز الثقة بين الوحدة المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية، وأثر الإفصاح على صناعة القرار، والتعرف على المشكلات الناشئة عندما يكون الإفصاح غير ملائم لأن الإفصاح غير الملائم لا يساعد على صناعة القرار ويجعل التقارير والقوائم المالية مضللة وغير مفيدة للمستخدمين.

تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والإستقرائي والتحليل الوصفي وتصميم استمارة استبانة وتحليلها بالطرق الإحصائية والرياضية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج تمثلت في :

_ إن التقارير والقوائم المالية توفر المعلومات الملائمة والتي تساعد في اتخاذ القرارات.

_ جودة الإفصاح المحاسبي تؤثر على جودة القوائم المالية وبالتالي يؤثر على القرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية.

_ إلتزام المنشآت بمتطلبات الإفصاح عن جميع المعلومات تنتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية ويزيد من قدرة المستثمر على القرار الاستثماري.

_دراسة الزبيدي، أثر الإفصاح المحاسب في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في قرار المستثمرين، مذكرة ماجستير، جامعة عمان، 2007.

_ ووقد هدفت هذه الدراسة إلى الإهتمام بالإفصاح المحاسبي عند إعداد وعرض القوائم المالية لشركات المساهمة الأردنية لما له من أثر على قرارات المستثمرين في بورصة عمان.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

- الإرتباط الوثيق بين الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وقرارات المستثمرين نتيجة المعلومات التي توفر لهم من خلال الإفصاح العادل والواضح والواسع عن المعلومات المحاسبية التي تخدم المستثمرين في بورصة عمان.

_ دراسة عادل نقموش بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمارية في الأسواق المالية، دراسة حالة بورصة الجزائر، أطروحة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط ، 2010.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى منفعة الإفصاح عن القوائم المالية لمستخدمي القرارات الاستثمارية بالشركات المدرجة في الأواق المالية وانطلاقا من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في المؤسسة فإنه يتوجب على هذه الأخيرة إعداد هذه القوائم على أسس ومعايير دولية وذلك بهدف الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير الهام في عملية اتخاذ القرار إذ أن أي تضليل في المعلومات من شأنه أن يفقد القوائم المالية أهميتها وبالتالي التأثير على قرار الإستثمار.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

_ أهمية الإفصاح ودوره البارز في ترشيد قرارات المستثمرين إضافة إلى ضرورة إفصاح المؤسسة عن القوائم المالية للسنوات السابقة، وذلك ليسهل على المستثمرين توقع نتائج المؤسسة في السنوات القادمة وكذلك ضرورة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وذلك لإعطاء صورة أكثر وضوحا عن المؤسسة.

مما سبق نستنتج أن :

_ كل الدراسات تتفق على الدور الفعال للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية والذي يزيد في ثقة مستخدمي هذه القوائم في إتخاذ مختلف قراراتهم وكذا على المركز المالي للمؤسسة .

_ مايميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، وذلك لإختلاف عينة ومجتمع الدراسة مع الدراسات السابقة وكذا اختلاف بيئة الدراسة .

7_ حدود الدراسة

_ الحدود المكانية : مجمع سونلغاز بولاية المدية .

_ الحدود الزمنية: ابتداءا من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2023-2024.

8_ هيكل البحث:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات المصاغة تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: الخلفية الفكرية للإفصاح المحاسبي، حيث قسم هذا الأخير إلى مبحثين:

_ المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة، جاء في طيه ثلاث مطالب:

_ المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.

_ المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة وركائزها.

_المطلب الثالث : أهداف المحاسبة .

_ المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي، جاء في طيه ثلاثة مطالب:

_المطلب الأول : الإفصاح المحاسبي .

_ المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي.

_المطلب الثالث : أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي .

الفصل الثاني : أهمية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية حيث قسم هذا الأخير إلى مبحثين:

_ المبحث الأول : جودة القوائم المالية جاء في طيه أربعة مطالب:

_ المطلب الأول : مفهوم جودة القوائم المالية وأهميتها

_ المطلب الثاني : مفهوم القوائم المالية وخصائصها

_ المطلب الثالث : مستخدموا القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

_ المطلب الرابع : عرض القوائم المالية

_ المبحث الثاني: الدور الحاسم للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية جاء في طيه ثلاث مطالب :

_ المطلب الأول: كيفية مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

_ المطلب الثاني : مقومات وتكاليف الإفصاح في القوائم المالية

_ المطلب الثالث: العوامل والمعوقات المؤثرة على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

_ الفصل الثالث : دراسة تطبيقية بمؤسسة سونلغاز قمنا بتقسيميها إلى ثلاث مباحث

_ المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة تضمن ثلاث مطالب :

_ المطلب الأول : عرض الشركة القابضة ومجمع سونلغاز

_ المطلب الثاني : عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG

_ المطلب الثالث : تقديم مديرية التوزيع بالمدية

_ المبحث الثاني : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات وعرض النتائج وتحليلها تضمن هو الآخر على ثلاث مطالب :

_ المطلب الأول : مجالات الدراسة

_ المطلب الثاني : صدق وثبات الإستبيان

_ المطلب الثالث : عرض النتائج وتحليل البيانات

_ المبحث الثالث : إختبار الفرضيات والعلاقة بين المحاور تضمن على مطلبين :

_ المطلب الأول : التوزيع الطبيعي للمحور الأول

_ المطلب الثاني :معادلة الإنحدار

الفصل الأول

الخلفية الفكرية للإفصاح المحاسبي

تمهيد :

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال كونها توفر معلومات محاسبية لمختلف الأطراف المهتمة ، قصد الإعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، حيث ما زالت هذه الأخيرة تشهد تطورا بشكل سريع ليواكب التطور والإنفتاح الكبيرين الذي شهدهما الإقتصاد العالمي، حيث انتقلت المحاسبة من مجرد مسك للدفاتر، وتنظيم للسجلات إلى نظام للمعلومات تختص بالقياس والإفصاح عن نتائج الأحداث الإقتصادية والمالية للمؤسسات.

لذلك أصبح الإفصاح عن المعلومات يعتبر إحدى شقي الوظيفة المحاسبية وهو من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماما كبيرا ومتزايدا في السنوات الأخيرة، وفي ظل الأزمات المالية العالمية التي عرفها الإقتصاد العالمي، تزايدت أهمية الإفصاح المحاسبي خاصة في الدول الرأسمالية التي تقوم على أساس إنفصال الملكية عن الإدارة، فهنا زادت الحاجة إلى جودة الإفصاح المحاسبي باعتباره يسمح بتقديم المعلومات الضرورية التي تكون مترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس واقع المؤسسات الإقتصادية إلى مختلف الأطراف المهتمة سواء التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، ونظرا لأهمية الإفصاح المحاسبي، وهذا قصد ضمان توحيد طرق الإفصاح المحاسبي على المستوى الدولي وكذلك توحيد القوائم المالية المستخدمة في عملية الإفصاح المحاسبي من حيث العدد، المحتوى والشكل، وهذا حتى تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية ذات جودة وتلبي متطلبات مستخدميها وتكون قابلة للمقارنة ويمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

لمزيد من التفاصيل فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة.

تعتبر المحاسبة وليدة للظروف الإقتصادية والقانونية والإجتماعية، ونظرا لإستمرارها في التطور كفرع من فروع المرعفة واهتمام الباحثين بها قد تم إنشاء العديد من الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة بالمحاسبة، والتي أخذت على عاتقها خاصة في العقود الأخيرة مسؤولية إرساء قواعد الفكر العلمي والنظري للمحاسبة والعمل على تطويرها على مستوى عالي، ولا شك أن المحاسبة وسيلة وليست هدفا، فقد تطورت تلك الوسيلة من خلال مراحل متعددة من وسيلة لخدمة أصحاب المشروع Ownership Purposes إلى وسيلة لخدمة الإدارة Management Purposes إلى أن أصبحت وسيلة لخدمة المجتمعSocial Purposes.[1]

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة.

عرف الإنسان المحاسبة من بدء الحضارة الإنسانية، وتشير معظم الدراسات إلى أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا كان نظام الذي عرفه الفراعنة في مصر، حيث كان المحاسب يستخدم سجلات كمية لإحصاء ثروات الملوك والقياصرة والفراعنة.[2]

الفرع الأول :الحقبة التاريخية الأولى: (منذ القدم إلى نهاية القرن 15م):

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية ترجع إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 سنة قبل الميلاد، كما أظهرت شرائح حمورابي التي كانت سائدة حوالي 1750 سنة قبل الميلاد بعض المواد منها المادتين (104-105) اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية، والتبادل التجاري وقد تم اكتشاف الألاف من ألواح الطين تعود لمرحلة الحضارة البابلية كانت تستخدم بمثابة تعبير عن عملية

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإبراهمية، رمل الإسكندرية، الجزء الثاني ،2007، ص 02.

[2] عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ص12.

مسك السجلات والتي احتوت الكثير من المعلومات المالية يتشابه قسم منها مع المعلومات التي تستخدم في الوقت الحاضر.[1]

ثم جاء بعد ذلك حضارة وادي النيل الفرعونية من 1000-3000 سنة قبل الميلاد والتي كانت الأكثر تطورا، ونظامها الإقتصادي أكثر مركزية، وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، ومع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن وتبادل ثفافتها، ويكفي التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.[2]

ولقد كان بطلب من الكاتب أن يهتم بتسجيل جميع المعاملات والأحداث، وفي نهاية كل موسم حصاد يطلب تقديم تقرير على أن يقرأ بصوت مرتفع وبحضور الحاكم ومستشاره للوقوف على صحة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر والسجلات، وهذه تمثل البداية الحقيقية للمراجعة.[3]

ولم تقتصر العمليات المحاسبية على عملية مسك السجلات والتسجيل فقط بل تعدتها لتمثيل عمليات التحليل والمقارنة ما بين مختلف المقاطعات والمناطق لكميات الثروات والممتلكات ومدى مساهمة كل منها في المقارنة بين النفقات العامة للدولة مما استوجب وجود أنظمة محاسبية متطورة نسبيا ويعتبر الإغريقيون أول من استخدم حسابات لقياس المدفوعات والمقبوضات ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه

[1] النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 27-28.

[2] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 20.

[3] النقيب كمال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 34.

المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى بمراحل حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن وخلال هذه الحقبة وتحديدا في عهد الإمبراطورتين اليونانية والرومانية.[1]

حيث تميز عصر الإغريق والرومان، بالفلسفة والثقافة والعمران، فازدهار الحياة الإقتصادية في أثينا تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة، ففي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ منذ 1000 عام قبل الميلاد تطورت المحاسبة تطورا كبيرا، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الإهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والإهتمام بحسابات الضريبية، وتوسع استخدام النقود، كل ذلك ترافق مع تطور في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية وإعداد موازين المراجعة الدورية.[2]

وقد أدى استحداث عدة أنظمة خاصة بالحضارة الرومانية، إلى تطور النظام المحاسبي بما يحقق أهداف الدولة في الإدارة وممارسة شؤونها المالية وبذلك تشكل هذه المرحلة بداية الإهتمام بالإقتصاد المالي والحساب الضريبي.

أما في أوروبا حيث ساد نظام اقطاعي يمثل بنيانا اقتصاديا زراعيا يحقق الإكتفاء الذاتي حيث اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لأسيادهم، ثم انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة اثبات لأهم الأحداث الشخصية والإقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.[3]

---

[1] مرجع نفسه، ص 29-34.

[2] عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 12.

[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 13.

كما نالت المحاسبة اهتماما وفيرا في صدر الإسلام باعتبارها وسيلة لحماية العاملين على جمع الزكاة والصدقات وقيامهم بتسجيل ما تم تحصيله وصرفه من الأموال، فقد ساهمت الحضارة الإسلامية في تطور العمليات الحسابية عن طريق الأرقام العربية التي تم نقلها بداية القرن 13 م إلى أوروبا.[1]

لقد عاشت البلدان العربية والإسلامية في تلك الفترة ازدهارا اقتصاديا واجتماعيا، وبناء حضارة امتدت من أقصى الشرق إلى أقصى الغرب، واحتوت هذه الحضارة على شعوب وجنسيات مختلفة ساهمت جميعا في اكتشاف العديد من العلوم وتطويرها، كما قدمت الحضارة الإسلامية نموذجا يحتذى به في العديد من المجالات منها الإدارة والإقتصاد.[2]

لقد كانت البيانات المحاسبية بسيطة للغاية وكانت أقرب إلى العمليات الحسابية منها إلى المحاسبة وقد تجسدت في جداول حسابية و إحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل ومقايضة بين الأفراد والجماعات المختلفة وكانت العمليات المالية تسجل من حيث أثرها على الغير فقط، وقد عرفت هذه الطريقة بطريقة القيد المفرد، ولكن مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية المعقدة فأصبح هناك ضرورة للبحث عن طريقة أخرى أكثر تطورا، وبالفعل تصاعد الإهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشر على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى مجال البحث النظري.[3]

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 8.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، ايثراك الطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 42.

[3] خليل الدليمي، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2005، ص 9.

الفرع الثاني : الحقبة التاريخية الثانية: (بداية القرن 16 إلى منتصف القرن 18).

لقد طور التجار الإيطاليون أنشطة صناعية ضخمة مع فروع تجارية في مناطق مختلفة من العالم، مما جعل عمليات مسك الحسابات التقليدية غير كافية لإثبات العمليات والأنشطة المعقدة الجديدة وبالتالي كانت هناك حاجة ضرورية لتطوير الطرق والممارسات الحسابية من أجل تلبية احتياجات البيئة الجديدة.[1]

وهو ما دفع بالعلم الإيطالي Louca Pacioli في القرن الخامس عشر إلى اكتشاف نظرية القيد المزدوج عام 1994 م والتي اعتبرت علامة بارزة في تطور الفكر المحاسبي باعتبارها وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وقياس نتيجة النشاط الإقتصادي، في ربح أو خسارة.[2]

يعتبر أول كتاب في أدبيات المحاسبية التي تضمن عرضا كاملا لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج هوLouqapacioli ضمن كتاب عام الرياضيات باسم المراجعة عامة في الحساب والهندسة والتناسب الذي نشر عام 1949 م.[3]

اعتبرت محاولة " Pacioli " بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، وبالرغم من التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجبل المحاسبي بالقيد المزدوج إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية أي تحديد مفهوم بداية ونهاية السنة المحاسبية، وقد استحدثت لأول مرة ثلاث سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:[4]

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 21.

[2] محمد يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 10.

[3] Bernadcolasse, les grands auteurs en comptabilité, France, MS, management et société, 2005, p

[4] مداني بن لغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2004، ص18.

_المذكرة: تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هذه العمليات.

_اليومية: تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.

_دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدها بطرح المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل لإستخراج الرصيد.[1]

إذن يمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة.

ولعل من أهم الظروف التي أقامت الفرصة للتفكير في القيد المزدوج في ذلك الوقت هي قيام شركات الأشخاص في شكل شركات محاصة وشركات تضامن حيث ظهرت الحاجة إلى فكرة الوحدة المحاسبية وحساب الأرباح على العمليات التجارية حتى يتحدد لكل شريك نصيبه فيها.[2]

وخلال القرن السادس عشر بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة وبدأت تظهر وتنتشر سريعا الرأسمالية التجارية، ولقد ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية وذلك بتقديمها أداة عقلانية تقوم على تكميم الربح والوسائل (المشتريات، المبيعات، المصروفات، والإيرادات) وبدأت تظهر بوضوح المطالبة بإعداد الميزانية العامة للمؤسسة سنويا، أي بدأ يتكون فرض الدورية.[3]

---

[1] علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012، ص 06.

[2] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 131.

[3] علاء بوقفة، مرجع سابق ص 06.

وفي عام 1673م فرض قانون التجارة الفرنسي على كل تاجر مسك سجلات محاسبية نظامية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد ميزانية عامة تحدد بوضوح ثروة صاحب المشروع بصورة دورية، وتبعت هذا التوجه باقي الدول الأوروبية.[1]

وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الإقتصادية ونمت المشروعات الفردية، وظهرت شركات الأشخاص، التجارية الصناعية، وكان هذا الإتجاه الجديد عاملا أساسيا في تطور علم المحاسبة.[2]

الفرع الثالث : الحقبة التاريخية الثالثة: (من منتصف القرن 18 إلى الآن).

حيث حصل الإنقلاب الصناعي المعروف، وظهرت الحاجة إلى مشاريع وشركات كبيرة الحجم ، وظهور شركات المساهمة التي لديها الإستطاعة على تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية.[3]

فقد ترتب عن الثورة الصناعية زيادة الإعتماد على المؤسسات ذات النطاق الضخم وقد تحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشتركة إلى الملكية عن طريق حملة الأسهم وبطبيعة الحال فإن الملاك لرأس المال كانو مهتمين بالحصول على عائد من استثمارتهم في المؤسسة مما ترتب على ذلك التأكيد على الدخل الأمر الذي أدى إلى تطوير مفهوم الدخل المحاسبي ومفهوم الدورية كما تم النظر إلى المؤسسة على أنها مستثمرة في نشاطها على أساس فرض الإستمرارية، ووفقا لذلك فإن الأصول الثابتة كان يتم تقييمها على أساس التكلفة الأصلية مطروحا منها الإهتلاك ونتيجة لزيادة تعقد المشروعات ونشوء

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 27.

[2] أحمد مخادمه، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 16.

[3] حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 16.

أساليب جديدة للتحليل المحاسبي من أجل التعامل مع المنافسين، تطورت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أثناء تلك الفترة.

فلم يعد ينظر إلى القوائم المالية كمؤشر ذا دلالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال السابقة بل تم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعية القرار في تلك الفترة وقد تم وضع مزيد من التركيز على نشوء أساليب وممارسات ونظم للمحاسبة لجعلها أكثر نفعا في عملية اتخاذ القرار.[1]

كما شهدت هذه المرحلة بروز دور مراجعي الحسابات في التحقق من صحة القوائم المالية المنشورة، وقد كانت إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة، ويعود هذا السبق إلى أن إنجلترا كانت من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية وأصبح اللجوء إلى شركات المساهمة هو الحل الأمثل للنهوض بعملية النمو الصناعي، وبذلك نص قانون الشركات الإنجليزي على ضرورة المحافظة على مصلحة المجتمع المالي وبالأخص المساهمين والدائنين.

وعليه فالإستفادة من المحاسبة والإهتمام بها لا يقتصر على المؤسسات الإقتصادية فقط، بل يتعدى ليشمل المواطن العادي، إذ نجد مثلا أن رب الأسرة يمارس يوميا وشهريا إعداد موازنة الإنفاق العائلي لكي يتجنب حدوث عجز في شهر لا يستطيع تغطيته، إذ لا بد من خلق درجة مناسبة من التوازن بين مصادر الدخل الشهري وأوجه استخدامه في مختلف بنود الإنفاق العائلي، وهذا يعتبر بحد ذاته الشكل البسيط للحسابات الختامية على الصعيد الشخصي وليس على مستوى مؤسسة اقتصادية معينة.[2]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، منظور التوافق المحاسبي الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 109-11.

[2] حسين التافي ومأمون حمداة، نظرية المحاسبة، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 24.

إذ لم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها وإنما أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتفسيرها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على اسستخدام الموارد المالية والمادية والبشرية في المشروع وتقييم الأداء ومن جانب آخر فقد كان ظهور ما يعرف بالمجامع المهنية المحاسبية من أهم المعالم البارزة التي شهدتها الحقبة التاريخية الثالثة لتطور المحاسبة ومن أمثلتها الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) والمعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) ومعاهد المحاسبيين القانونيين في كل من إنجلترا وأستراليا ومجلس معايير المحاسبية المالية FASB .... إلخ حيث عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية وذلك من خلال البحوث والدراسات والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين ميلادي.

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الإقتصادية، التكنولوجية وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة وظهور التكتلات الإقتصادية الكبرى وانفتاح الدول على العالم الخارجي وغيرها من العوامل التي أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف لذلك ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة وعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وزاد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة خاصة في مجال الإستثمار.[1]

[1] خليل الدليمي، وآخرون، مرجع سابق، ص 10.

وهكذا يمكن القول بأن المحاسبة بدأت منذ القرون الأولى كفن يتطلب إتقانه ممارسة وتدريبا مستمرا لمن يرغب احترافه، ثم تطورت إلى علم له مفاهيمه وقواعده ومبادئه.[1]

المطلب الثاني:مفهوم المحاسبة وركائزها .

نتطرق في هذا المطلب إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة وركائزها .

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة.

لقد تعددت التعاريف التي تطرقت لمفهوم المحاسبة ، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علما اجتماعيا نما وتطور عبر التاريخ معتمدا على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاها، لكن أكثر العلوم الاجتماعية قربا من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد اذ أخذت منه الكثير من المفاهيم الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحالي امتدت لتتواصل ليس مع فروع اخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات والاحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لأساليبها في القياس والاتصال .[2]
- يعرف محمد بوتين المحاسبة على أنها: نظام معلوماتي يهتم بالعمليات التي يقوم بها محتلف الأعوان الاقتصاديين، حيث يقوم المحاسب بجمع، تحليل، تقييم تسجيل حساب، تقديم وتفسير عمليات النشاطات الممكن التعبير عنها بالنقود .[3]

[1] أحمد مخادمة، مجدي زريقات، مرجع سابق، ص 16.

[2] وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007 ، ص17

[3] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ،ص2

ـ كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) سنة 1941 بأنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة.[1]

ـ" نلاحظ أن هذا التعريف يعتبر المحاسبة فنا وليست حقلا من حقول العلم والمعرفة، حيث اعتبر المحاسبة أسلوب لتبيان ما يقوم به المحاسب من وظائف".

ـ وفي سنة 1996 أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) تعريفا للمحاسبة بأنها عملية قياس ونقل البيانات الإقتصادية وجعلها كمعلومات تفيد مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات.[2]

ـ "نلاحظ أن هذا التعريف يعتبر تعريفا مغايرا لمفهوم المحاسبة كما كان سائدا فهو ينظر للمحاسبة على أنها علم باعتبارها نظام للمعلومات".

ـ وفي 1970 صدر تعريف آخر للمحاسبة من قبل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتناسب مع تطور دورها الوظيفي باعتبارها نظاما للمعلومات (APB) حيث نص التعريف على مايلي:

المحاسبة نشاط خدمي وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل أساسي حول الوحدات الإقتصادية التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية لعمل خيار من بين البدائل المتاحة .[3]

ـ"نلاحظ أن هذا التعريف أضاف للتعريف السابق أن المعلومات التي تعدها المحاسبة يجب أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية وفي ترشيد عملية الإختيار".

---

[1] حيدر محمد علي ، مرجع سابق ،ص20

[2] النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2004، ص5 .

[3] طلال محمد الحجاوي وآخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ،دار اليازوري للنشر ،عمان ،الأردن،2009، ص31

ـ أما لجنة معايير المحاسبة الدولية فقد عرفت المحاسبة على أنها: علم إصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الإقتصادي.[1]

ـ عرفها المشرع الجزائري حسب المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كونها نظام لتنظيم المعلومة المالية وهذا النظام يسمح بتخزين معطيات أساسية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية.[2]

ـ وفي التعريف الحديث نسبيا عرفت المحاسبة على أنها: عبارة عن أداة اقتصادية فعالة تعتمد على قياس الأحداث الإقتصادية، والمعاملات المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلى مستخدميها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات الرشيدة.[3]

ـ"نلاحظ أن هذا التعريف أضاف بعدا وظيفيا جديدا إذ لم يعد اهتمامها مقصورا على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب التسجيل فحسب بل تجاوزا اهتمامها في هذا الإطار ليؤكد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار".

ـ من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم شامل للمحاسبة فهي: فن باعتبارها نشأت لخدمة إجراءات التطبيق العملي، وعلم لأنها تقوم على مجموعة من المبادئ والفروض الأساسية، فهي وسيلة أو أداة لجمع المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة، من خلال تسجيلها وتبويبها وتلخيصها واستخلاص نتائجها على شكل معلومات

---

[1] النقيب كمال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 122.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، المادة 3، 2007/11/25، الجزائر، ص 04.

[3] النقيب كمال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 123.

تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات الرشيدة.

الفرع الثاني : ركائز المحاسبة.

ترتكز المحاسبة كعلم على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية المختلفة التي تحدث داخل المؤسسة الإقتصادية والتي سوف نتطرق إليها بإيجاز كما يلي:[1]

أولا _ الفروض المحاسبية:

كثيرا ما يثار الجدل والنقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي، علما أن الفرض هو الذي يعطي الأساس للإستنتاج ، واشتقاق المبادئ ولا يحتاج البرهان لإقامه.[2]

يمكن تعريف الفرض بأنه ما يؤخذ على أنه شيء مسلم به أو يوضح كبديهة وبتحديد أدق الفرض هو الذي يعطي الأساس الأول في التدريب لعملية الإستنتاج.[3]

كما تعرف الفروض بأنها عبارة عن أفكار منطقية تتفق وتنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة، وهي تعتبر الأساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها ،[4] أو هي جمل إخبارية مسلم بها لا تتضارب فيما بينها وهي متطلب ضروري لإشتقاق المبادئ ولا تحتاج إلى برهان ويتعذر إثبات صحتها.[5]

---

[1] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلية، مبادئ المحاسبة، ط1، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999، ص 36.

[2] حيدر محمد علي بني عطا ، مرجع سابق ، ص49.

[3] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلية، مرجع سابق، ص 36.

[4] محمد يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، جزء1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 17.

[5] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسلية ، الإطار الفكري _ التطبيقات العلمية ، ط2، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2009، ص 139.

ويعتمد الفكر المحاسبي حاليا على أربعة فروض محاسبية ، والتي تعتبر المرجع التي تفهم من خلاله التقارير المالية المختلفة ، ويمكن عرض هذه الفروض في النقاط التالية:

1-فرض الوحدة المحاسبية: إن جوهر هذا الفرض يقوم عل أساس ضرورة تطبيق نظرية القياس المحاسبي للأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية لتلك الوحدة بمعزل عن مالكها أو مالكيها، وهنا يتحقق وجود فصل وإستقلال في الذمم المالية الشخصية عن أموال الوحدة ذاتها، بغض النظر عن حجم تلك الوحدة والأقسام والإدارات، بل وحتى أحيانا الشركات التابعة لها، (في حالة الشركات القابضة والتابعة) وذلك لكي تتوضح مسؤولية ومهام المحاسب في تلك الوحدة بشأن إعداد القوائم المالية المنفصلة والموحدة، إن الإلتزام بهذا الفرض في تحقيق الإستقلال المالي والإداري للوحدة ليس عن مالكيها فحسب، بل كذلك تجاه المسؤولين عن إدارتها، وهذا يساعد على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتطبيق نظام الرقابة بالأهداف.[1]

2 - فرض الإستمرارية: يرتبط فرض استمرار المنشأة إرتباطا وثيقا بفرض وجود شخصية اعتبارية مستقلة لتلك المنشأة وغير مرتبطة بالحياة الطبيعية لمالكيها ، طبقا لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، أي أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة بمزاولة نشاطها التشغيلي المعتاد، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل المنظور لتصفية المنشأة أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، وبناء على ذلك يتم اختيار أسلوب التقويم وإعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة ستستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد.[2]

[1] النقيب كمال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 171.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 144.

3- فرض وحدة القياس النقدي: إن القياس المناسب لقياس الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية وتدفقات الموارد واستخداماتها هو النقد حيث تشكل العملة الوطنية لأي بلد كالدينار أو الدولار وحدة القياس المميزة والملائمة التي يستخدمها المحاسب باعتباره الشخص القائم بعملية القياس وبصفة عامة يفترض المحاسبون أنه يمكن التعبير عن كل المعلومات المفيدة اقتصاديا بمقياس وحدة نقود.[1]

4- فرض الدورية: أنشطة المشروع " المنشأة " مستمرة ومتعاقبة ومتداخلة، ولا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة، ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبر عن نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية، بصفة دورية، لتقديمها للمستفدين منها، كمصلحة الضرائب، والمستثمرين، والموردين، أو البنوك....إلخ ، وحيث أنه لا يمكن الإنتضار حتى تنهي الوحدة الإقتصادية جميع أنشطتها، لكي تقدم هذه المعلومات، لذلك لا بد من تقسيم عمل المنشأة إلى فترات مالية، حيث ينظر إلى أقل فترة على أنها تتميز بأنشطة، يمكن فصلها عن الأنشطة الأخرى التي تسبقها، والتي تليها، ويستدعي الأمر في ظل هذا الفرض إلى ضوابط يعمل من خلالها المحاسب، حتى يكون عمله موضوعيا، مثل اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ تحقق الإيراد.

ثانيًا _ المبادئ المحاسبية:

تمثل المبادئ المحاسبية، الإطار الفكري للمحاسبة، حيث تخضع بنود القوائم المالية للقياس، والإفصاح، فهي إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات

[1] سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة الجزائر) مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، المدية، الجزائر، 2009، ص 34.

العمليات المالية ، وإعداد القوائم المالية ، وهي تعليمات وإرشادات توجيهية عامة ، تتصف بالشمول والملائمة.[1]

ويمكن تعريف المبدأ في مجال المحاسبة بأنه إقتراح مؤكد قابل التطبيق في مجال معين ، وحائز على القبول بين أعضاء المهنة ، ومشتق بين الملاحظة أو الخبرة، ويعتبر مرشدا في مجال الإختيار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط .[2] ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المبدأ بأنه قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أرض صلبة أو أساسا السلوك أو التطبيق العلمي.[3]

وعليه يمكن عرض معظم المبادئ التي تحظى بإجماع جمهور المحاسبين وأهل المهنة في النقاط التالية:

1 – مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي تعتمد عليها النماذج المحاسبية في التقييم وهو نتاج لمفهومين أساسيين هما مبدأ ثبات الوحدة النقدية ومبدأ الحيطة والحذر، فبمقتضاه تقييم المؤسسة عناصر الذمة بقيمتها عند تاريخ حدوثها، وترجع أهمية هذا المبدأ في أن التكلفة التاريخية تكون أكثر صدقا وموثوقية، ويمكن قياسها بموضوعية، ويمكن التحقق منها رغم أنها لا تأخذ في الحسبان التقلبات الإقتصادية التي تؤثر على المؤسسة كظاهرة التضخم التي فتحت للحديث عن التقييم بالقيمة العادلة أو السوقية.[4]

فالتكلفة التاريخية هي التكلفة الفعلية للأصل بتاريخ الشراء، حيث تسجل في المستندات والدفاتر المحاسبية وتبقى ثابتة دون تغيير لغاية بيع الأصل أو اهتلاكه، فهذا

---

[1] حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص ص50 –51.

[2] Eric.I. Kahler, A Dictionary, foraccoutants, 4 edition, prince 2, H hall, Inc, 1970, p100.

[3] Repont N, Anthony, Management Accouting Richard D, Irvin 1, 1970, p27.

[4] إسماعيل أحمد عصر، أصول المحاسبة المالية، الدرا الجامعية، القاهرة، مصر، 2009، ص 65.

المبدأ يرتكز على ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بمعزل عن الظروف الإقتصادية، وهناك إتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على ضرورة وأهمية استخدام التكلفة التاريخية أساسا لقياس عناصر القوائم المالية.[1]

2 – **مبدأ الإعتراف بالإيراد:** هو عبارة عن المبدأ الذي ينظم عملية الإعتراف بالإيراد فالإيراد لا يتحقق الإ عندما تتم عملية البيع فهناك طرق للإعتراف بالإيراد في حالة البيع النقدي والذي يرتبط بالأساس النقدي، وإيراد يتم الإعتراف به على أساس الإستحقاق.[2] ويعتبر الإيراد، المقياس المحاسبي للأصول المستلمة، من بيع وتقديم الخدمات، ويقاس بالنقدية أو ما يعادلها. ويعترف بالإيراد عند استلام الثمن، أو عند نقطة البيع ، أو عند الإنتاج ويجب أن يتحقق شرطان للإعتراف بالإيراد هما:

_ أن يكون الإيراد قد تحقق أو قابلا للتحقق.

_ اكتمال عملية اكتساب الإيراد.

واكتمال عملية اكتساب الإيراد، تتم بتقديم الخدمة، أو تسليم المبيعات، أي بوجود مبادلة حقيقية بين المنشأة والغير.

ويتحقق الإيراد، حسب أساس الإستحقاق المحاسبي، عند نقطة البيع أو على أساس نسبة الإنجاز، أو عند الإنتهاء من عملية الإنتاج، بينما يتحقق الإيراد، حسب الأساس النقدي عند استلام النقدية ، وعملية الإعتراف بالإيراد، وتعني إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية والقوائم المالية.[3]

---

[1] نعيم دهمش وآخرون، مرجع سابق، ص40.

[2] حسين عبد الجليل آل غزوي، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة، أطروحة دكتوراه، الأكادمية العربية في الدنمارك، 2011، ص 44.

[3] حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 52.

3 – مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: ويقصد بذلك أن يتم مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالمصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وصولا لنتائج أعمال الدورة (صافي الدخل) من ربح أو خسارة ، ذلك أن النفقات لأي فترة مالية معينة في الواقع مسؤولة عن تكوين إيرادات معينة خلال تلك الفترة ، وبالتالي فإن نتيجة أعمال المؤسسة عن تلك الفترة تحتسب من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات لتلك الفترة.[1]

4 – مبدأ الإفصاح التام: ينص مبدأ الإفصاح المحاسبي على البيان التام والشامل لجميع البيانات والمعلومات المحاسبية لتحقيق الفائدة لمستخدميها؛[2] وعدم الإبهام في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية، عند إعداد الحسابات والتقارير والقوائم المالية، وقد أصبح هذا المبدأ مهم جدا بعد ظهور مؤسسات الأموال ، وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، باعتبار أن عرض البيانات، وتبويبها، تفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.[3]

وإضافة إلى توفير المراقبة على نشاط المشروع من قبل المالكين ، وخصوصا في شركات المساهمة مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المدونة في القوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للإستفادة منها.[4]

5 – مبدأ استقلالية الفترات: ينص هذا المبدأ على أن النتيجة المحققة في كل فترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ يستوجب إدماج هذا الحدث في قوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع

---

[1] عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص 35.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، 2007، ص 72.

[3] نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IASIFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011، ص 22.

[4] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 72.

الحدث بعد تاريخ اغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول وخصوم الفترة التي سبق تاريخ الغلق لا تجري أي تسوية والحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية.[1]

6 – مبدأ الأهمية النسبية: يقصد به إعطاء درجة أعلى من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية ، ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية ، وترتبط الأهمية بحجم العنصر ونوعه، ومدى تأثيره على قرارات المستفدين من البيانات والمعلومة المحاسبية، لكن لا يجب أن يتم إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول؛ بل يجب الإهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة ، وبالتالي فإن المحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل أو على مستوى القوائم المالية الختامية يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر أو تفاهة قيمتها.[2]

7 – مبدأ التحفظ – الحيطة والحذر: تبعا لهذا المبدأ فإن الإيرادات والمنافع المحتملة والتي لم تتحقق بعد يجب ألا تسجل ولا تؤخذ في الحسبان ومن ناحية أخرى فإن الخسائر أو المصروفات المحتملة والمتوقعة، يجب أخذها في الإعتبار والإحتياط لها أي أن المحاسب يجب أن يحتاط لأية خسائر رغم أنها لم تحدث بعد وألا يعتد بأي أرباح أو إيرادات إلا عند تحققها أو حدوثها فعلا وذلك عند تحققها أو حدوثها فعلا وذلك عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة.[3]

8 – مبدأ تغليب الجوهر المالي على الشكل القانوني: يقضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء القيام بالمعالجة المحاسبة للأحداث الإقتصادية،

---

[1] اسماعيل أحمد عصر، مرجع سابق، ص 63.

[2] مسعود صديقي طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الأساس النظري والممارسة الميدانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 74.

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي، مبادئ المحاسبة، مركز المناهج التعليمية والبحوث التربوية، ليبيا، 2013، ص 11.

فالمتعارف عليه أن أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر، إلا أنه في بعض الأحيان تقوم المؤسسات بالحصول على عناصر ذمتها (الإستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري، وذلك في حالة استغلال المؤسسة لعتاد مرتفع التكلفة (طائرة، قطار) مثلا وعليه فإن المعالجة المحاسبية المعتمدة في هذه الحالة تقتضي بتسجيل العناصر التي تمت حيازتها بواسطة قرض الإيجار ضمن عناصر الأصول في المؤسسة الحائزة ، وتسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر خصوم الميزانية.[1]

9 – مبدأ الموضوعية: ويرتكز على ضرورة إثبات أي عملية مالية استنادا إلى دليل موضوعي (مستند) يؤيد وقوع العملية، مما يمكن من مراجعة العمليات المالية وتدقيقها بالرجوع إلى المستندات المرفقة بها، وهذا يبعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية عن العوامل الذاتية والتحيز و يؤدي إلى الوصول إلى نفس النتائج في حال تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ذاتها مهما كان الشخص الذي يقوم بعملية التسجيل والمراجعة والتدقيق.[2]

تعتبر الفروض المحاسبية هي الأساس لإشتقاق المبادئ المحاسبية، حيث توجه هذه الأخيرة الممارسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في الحياة العملية من المحاسبين والمدققين لتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالمؤسسة.

المطلب الثالث : أهداف المحاسبة

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة فيما يلي :

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الإلتزامات بدقة على أساس موضوعي؛

[1] مداني بن بولغيث، مرجع سابق، ص 20.

[2] خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 23.

- قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الإقتصادية؛
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الإقتصادية للمؤسسة، من خلال العمل على ترشيد الإستهلاك وتخفيض التكاليف ووقت إنجاز الإنشطة؛
- رفع كفاءة عمل الإ دارة من خلال تقديم البيانات التي تساعدها على ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار بصورة رشيدة وتقييم الأداء؛
- تقديم المعلومات للمستخدمين الخارجيين وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية منها: قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية ...إلخ، والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات المالية في مجال الإستثمار والتمويل والإقراض، وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الإقتصادي او الدولة بشكل عام؛
- المحافظة على ممتلكات الوحدات الإقتصادية العامة والخاصة التي تعود بالفائدة على المجتمع؛
- تسمح بتقييم الكفاءات والمخاطر الإقتصادية والمالية للمؤسسة .[1]

[1] خليل الدليمي وأخرون ، مرجع سابق ، ص 15.

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي.

يعتبر موضوع الإفصاح المحاسبي من أكثر المواضيع التي لاقت اهتماما كبيرا في البحوث والدراسات المحاسبية ، وذلك نظرا لأهميته في تقديم معلومات محاسبية في القوام المالية من جهة، ومن جهة أخرى تعلقه بعدة مواضع ومجالات أخرى في غاية الأهمية حيث ظهرت الحاجة للإفصاح في القوائم المالية مع تزايد الأزمات الإقتصادية والمالية التي عرفها العالم، كما تزايدت تلك الأهمية مع ظهور الشركات العملاقة وانفصال ملكية المؤسسات الإقتصادية عن مسيريها.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول : تطور الإفصاح المحاسبي .

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بداية تأسيس شركات المساهمة، وكان ذلك في القرن التاسع عشر، وما تنتج عنها من إنفصال الملكية عن الإدارة ، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، مما تطلب حين ذلك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بيناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية.[1]

لقد كان قانون الشركات الإنجليزية الذي صدر عام 1844 الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي فلقد أورد نصا ألزم بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها بحيث تكون عادلة وشاملة على أن يتم التحقق من صحتها وصدقها من قبل مراجع خارجي وبالرغم من إلزام الشركات الإنجليزية بهذا القانون إلا أنه لم يكن فعالا

[1] محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات (القياس والعرض، والإفصاح)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 340.

وذلك لعدم وجود رقابة مهنية تحدد شكل ومضمون الميزانية.[1] وفي ظل غياب التشريعات أنذاك التي تحدد شروط وقدر الإفصاح ونوعية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، فقد كانت عملية الإفصاح المحاسبي تحكمها رغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط من المعلومات التي ترغب في الإفصاح عنها وتتجاهل تقديم المعلومات مهمة بسبب اعتقادها أن ذلك سيخدم منافسيها ويضر بمصالحها، وفي سنة 1934م تم إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، حيث تصدر هذه الهيئة تعليماتها للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن قوائمها المالية، كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أكد على ضرورة التقيد بمبدأ الإفصاح الكامل والثبات في إشباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية.[2]

وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين وتحقيق المصلحة العامة، كما أصبح المراجع يهدف إلى البحث فيما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية.

على العكس من إنجلترا لم تكن لقوانين الشركات الأمريكية دورا ملحوظا في التأثير على الممارسات المحاسبية بل يرجع الإهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة ممثلة في معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ، ففي سنة 1933 أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية، وهذا ما فرضته هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) على جميع الشركات المقيدة في البورصة سنة 1934.[3] نتيجة مطالبة

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص36.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 340.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 35.

المجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها لحماية المحاسبين والمدققين من ضغوط الإدارة بسبب ترك الحريات لها في اختيار بدائل محاسبية تراها مناسبة مما أدى ذلك إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة فكانت النتيجة حدوث أزمة اقتصادية عالمية (1929-939).[1]

ولقد كانت أول محاولة للتنظير المحاسبي تناول مصطلح الإفصاح المحاسبي صراحة هي دراسة أعدها Moonitiz في عام 1961 تحت رعاية (AICPA) وقد أشار في هذه الدراسة على أن تفصح التقارير المحاسبية عن كل ما هو ضروري حتى لا تكون مضللة.[2]

الفرع الثاني : مفهوم الإفصاح المحاسبي.

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، وهذا راجع إلى إختلاف وجهات نظر الأطراف المستفيدة من عملية الإفصاح المطلوب وتعارض مصالحها، مما يؤدي إلى صعوبة التوفيق بين رغبات وإحتياجات هذه الأطراف، لهذا لا يوجد تعريف واحد متفق عليه للإفصاح المحاسبي .

فيما يلي يتم استعراض بعض التعريفات للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من قبل الباحثين والكتاب.

[1] أحمد مخلوف، الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافيةوحوكمة الشركات من منظور الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الإقتصادية والمالية والدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 3.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، نفس مرجع سابق، ص 55.

ـ عرف الإفصاح بشكل عام بأنه: بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الإستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها إلى من لا يعلمها .[1]

ـ يعرف كذلك على أنه إلزامية إظهار ونشر كل المعلومات المحاسبية الضرورية الكفيلة بجعلها واضحة وغير مضللة في القوائم المالية ،[2] بطريقة تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية بالنسبة لمستخدميها.[3]

ـ كما عرف كل من Hassan &Marston بأن الإفصاح هو إقرار الذمة المالية من خلال نشر المعلومات المالية وغير مالية سواء كانت عددية أو نوعية، إجبارية أو طوعية ، متاحة عبر القنوات الرسمية وغير الرسمية كالتقارير السنوية ، المؤتمرات، التقارير المرحلية، النشرات والبيانات الصحفية.[4]

ـ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم إن مصطلح الإفصاح المحاسبي في مفهومه وهدفه المعاصر لم يعد مقصورا على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها بل أصبح الأمر ينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية فعلية أو تقديرية ولها تأثير ملحوظ على متخذي القرار.[5]

---

[1] الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية، أصول القياس وأساليب الإتصال المحاسبي، الدار الجامعية بيروت 1996، ص 245.

[2] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان للأردن، 2009، ص 163.

[3] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[4] Hassan ,Omaima&marston, claire,2010, Disclosure measurement in the empirical accounting literature, economics and finance working paper series, Bruneluniversity, p7.

[5] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 69.

ـ رضولن حلوة حنان " الإفصاح هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في إتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخلين والخارجين في آن واحد ".[1]

ـ من جانب آخر حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن (AICPA) ماهية الإفصاح المناسب لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق بما يلي: إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي توفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) ويقصد هنا بعنصر الإفصاح هو أن يكون على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها وكلذلك بالملاحظات المرفقة بها وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة اعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.[2]

ـ كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه ضرورة شمول القوائم والتقارير المالية على كافة المعلومات المالية الضرورية واللازمة لبيان حقيقية المركز المالي لمؤسسة الإقتصادية في نهاية الفترة المالية، على أن يتم إعدادها باعتبارها ذات غرض عام وفي ضوء الإعتراف بالأحداث والظروف والعمليات الإقتصادية التي تمت داخل المؤسسة الإقتصادية.[3]

وتطورت أهمية ومكانة الإفصاح المحاسبي مع التطورات التي عرفتها المحاسبة في بداية ستينات القرن الماضي، حيث تحولت وظيفة المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 289.

[2] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبة وحلوله)، دار الناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 479.

[3] مطرمحمد والسويطي موسى، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2008، ص 582.

يهدف لحماية مصالح الملاك فقط إلى دور جديد كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمتخذي القرارات، وقد صاحب هذا التطور إنفتاح المحاسبة على النظرية الحديثة للمعلومات، حيث قدمت هذه النظرية العديد من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح كمفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، والدالة اللوغاريتمية التي تعرف باسم واضعها Shannon والتي استخدامها المحاسبون لقياس المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية، وكذلك في قياس تكلفة المعلومات، ومن ثم في تحديد المستوى المناسب لدمج عناصر القوائم المالية المنشورة ، وذلك في ضوء خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج.[1] ومن جانب آخر كان لتزايد الدور الإقتصادي للأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا إهتماما خاص للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ وهذا ما أكد مرة أخرى على أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية هذه الأخيرة أصبحت مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعلمين في الأسواق المالية؛[2] وفي سنة 1974 م صدر في الولايات المتحدة الأمريكية تشريع تم من خلاله إجبار البنوك التجارية بالإلتزام بشروط وقواعد الإفصاح واللوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC ، وقد نتج على ما سبق انعطاف هام في مسيرة الإفصاح المحاسبي تجلت مظاهره في سيمتين:[3]

أولهما: اتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات.

[1] محمد مطر السويطي مرجع سابق، ص 341.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 27.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص 333.

ثانيهما: تمثلت بتحول أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى مثل المساهمين، المستثمرين، والمقرضين.[1]

ومما سبق يتضح لنا أن الإفصاح يركز على موضوع نقل المعلومات من داخل المؤسسات إلى المستفدين من القوائم المالية بالعالم الخارجي بغرض إظهار وتوضيح حقيقة الوضع المالي للمنشأة دون تضليل وبشكل يسمح بالإعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات السليمة بناءا على قاعدة معلوماتية موضوعية، وكذلك تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفدين من نشر كل المعلومات الإقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر من اتخاذ قراره.

ـ وهنا يمكن تحديد تعريف للإفصاح المحاسبي على أنه مجموعة من البيانات والمعلومات التي توفرها المؤسسات لكل الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات على شكل قوائم مالية ، وتقارير محاسبية والنشرات، والمؤتمرات على أن يتم تقديمها بلغة سهلة الفهم وواضحة دون أي تظليل أو لبس.

وإن جوهر المحاسبة يكمن في الإفصاح الذي يعني توفير كافة المعلومات المحاسبية الضرورية عن نشاط الوحدة الإقتصادية، وذلك لغرض مساعدة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة وواضحة وغير مضللة، وكما تعد المحاسبة وسيلة من ووسائل الإعلام العامة، حيث أنها تؤدي وظيفة إخبارية وهي إمداد من يهمه الأمر بالبيانات والمعلومات المحاسبية الكافية.[2]

[1] مهدي عباس الشريازي، نظرية المحاسبة، طبعة1، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 322.

[2] أبو القاسم محمود أبو ستالة، الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير، تخصص مالية، جامعة بسكرة، 2022، ص ص 76-77.

المطلب الثاني :أنواع الإفصاح المحاسبي:

أدت التطورات المتزايدة في الفكر المحاسبي إلى ظهور اتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بالأرقام في سجلاتهم ويحاولون التغلب على الصعوبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف، ولذلك يكون من الصعب توفير مفهوم عام للإفصاح حيث نجد أكثر من نوع للإفصاح المحاسبي ، ويمكن تلخيص هذه الأنواع في ما يلي:

1- الإفصاح الكامل (الشامل):

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية، وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير،[1] أي أن تتوفر على جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم،[2] والإفصاح الشامل هنا يعني عرض كافة التفاصيل من أحداث، وعمليات وظرووف واجهتها المؤسسة دون تمييز،[3] كما أنه لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بفترات محاسبية منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.[4]

2 - الإفصاح العادل :

إن هذا النوع من الإفصاح ينطوي على هدف أخلاقي، وذلك بتطبيق معاملة متساوية لجميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية.[5]

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 73.

[2] لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في السوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الإستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29، العدد1، سوريا، 2007، ص 108.

[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 145.

[4] لطيف زيود وآخرون، مرجع سابق، ص 108.

[5] الدون هند يركسن، النظرية المحاسبية، الطبعة 4، تعريب كمال خليفة أبو زيد، الإسكندرية، مصر 1990، ص ص766-767.

ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة مستخدمي القوائم المالية الخارجية معاملة متماثلة ومتساوية يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت.[1]

أي أن الإفصاح العادل يتم بالرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف إذ يتوجب إخراج القوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.[2]

3 – الإفصاح الكافي (المحدود):

يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها وفق مقتضيات المعايير المحاسبية بما يساعد على اتخاذ القرارات ومفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الإحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار بالإضافة إلى أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[3]

ويعتبر الإفصاح الكافي من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مظلة أي يتضمن هذا النوع من الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.[4]

4 – الإفصاح التفاضلي:

---

[1] عمر محمد مسلم الحواتمة، قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في السوق المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، 2010، ص 20.

[2] رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص477.

[3] صافي فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، جامعة الجزائر، 2016، ص 135.

[4] إيناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزائر، 2002، ص 23.

فيه يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية ، وتحديد الإتجاه العام لتلك التغيرات،[1] ويفترض مؤيداو هذا الإتجاه مستثمرا أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي، وهذا النوع من الإفصاح ما زال محل جدل وهو إجراء غير مقبول عموما.

5 – الإفصاح الوقائي (التقليدي):

الهدف الأساسي من هذا الإفصاح هو حماية المستثمر العادي الذي تكون قدرته محدودة في فهم واستخدام المعلومات المالية لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية حتى لايساء استخدامها ويلاحظ أن الإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفحصان المعلومات المطلوبة لجعلها غير مظللة للمستثمرين الخارجين.[2]

فالإفصاح الوقائي هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات ، وقد حصر رضوان حنان حلوة المستثمر العادي في المساهمين والمقرضين أو الدائنين والمستثمرين الخارجين.[3]

6- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

يفترض هذا النوع من الإفصاح مستثمرا حصيفا ذا دراية وإطلاع واسعين، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية؛ ولقد ظهر هذا النوع نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ،

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 475.

[2] بكر ابراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد7، العراق، 2008،ص6 .

[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 488.

ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، ومن أمثلة ذلك: المعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار، وإعداد التقارير المرحلية.....إلخ.[1]

من خلال ما سبق نستنتج مايلي:

- الإفصاح الوقائي يتفق إلى حد كبير مع الإفصاح الكامل، لما يوفره من معلومات تجيب على أي تساؤل من جانب مستخدمي هذه المعلومات؛
- الإفصاح التثقيفي يحوي الإفصاح التقليدي؛
- الإفصاح التثقيفي يحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات إضافية بطرق غير رسمية ، والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى.

7 – الإفصاح الإجباري (القانوني):

يقصد بأنه توجد هيئة أو منظمة معينة تصدر المعايير أو الأسس التي تحكم إعداد القوائم والتقارير المالية ، وكذلك تحدد نوع وكمية المعلومات التي تحوي هذه القوائم والتقارير.[2] ويشمل هذا النوع من الإفصاح ما يلي:

- السياسات المحاسبية المطبقة والتفسيرات المتعلقة بأسباب اختيارها وكذا الدوافع الإقتصادية لتغييرها مثل تعديل العمر الإنتاجي للأصول ، ظهور معلومات إضافية عن بعض تقديرات المخصصات ، اكتشاف الأخطاء للسنوات السابقة.
- تغيير الشكل القانوني للمؤسسة أو حالة الإندماج أو التقسيم إلى عدة شركات مما يتطلب الإفصاح عنه عند إعداد القوائم المالية لتحقيق القابلية للمقارنة.

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 324.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص 343.

- المكاسب والخسائر المحتملة ضمن الإيضاحات المتممة في ملاحق القوائم المالية.
- الإرتباطات المالية بعقود مستقبلية بشرح طبيعة الإرتباط وشروطه وتأثيره المالي.
- الأحداث اللاحقة والتي لها تأثير مالي على المركز المالي للمؤسسة والتي تحدث بين تاريخ اعداد القوائم المالية وتاريخ عرضها.

فالإفصاح الإجباري تلتزم به المؤسسات بناءا على متطلبات تشريعية لتحكم عملية إعداد القوائم المالية من حيث محتوى وكمية ونوع المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية بالإضافة إلى ملائمة توقيت الإفصاح عن هذه المعلومات ويهدف إلى تقديم القدر الكافي والمناسب من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لتمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة؛[1] إذ يهدف الإفصاح الإجباري إلى تحقيق المصلحة العامة.

8 – الإفصاح الإختياري (غير القانوني):

يرفع هذا النوع درجة الإفصاح المحاسبي إلى درجة الإفصاح الشامل بهدف تقوية وتعزيز مكانة المؤسسة من حيث شفافية ومصداقية قوائمها المالية بتقديم أكبر قدر من المعلومات الإضافية التي لا تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية بحيث لا يلجأ مستخدمون القوائم المالية إلى مصادر غير مصادر المؤسسة والتي قد تكون مظللة في إتخاذ القرارات السليمة ومن المعلومات التي يتم تقديمها ضمن الإفصاح الإختياري التنبؤات المالية المستقبلية ، خطط الإنفاق الإستثماري ، ربحية السهم ، خطط الإدارة بشأن توزيع الأرباح وتقديم الكشوف المالية.[2]

كما يقصد بالإفصاح الإختياري أن للمديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسساتهم أكثر من غيرهم، لذا لديهم الحافز على الإفصاح عن المعلومات

[1] عادل زروق، دعائم الإدارة الإستراتيجية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2006، ص 516.
[2] صافي فتيحة، مرجع سابق، ص 135.

المحاسبية بهدف تحقيق مصلحة ذاتية، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمؤسسة.[1]

من جهة أخرى هناك فريق من الكتاب يميزون بين مستويين للإفصاح هما:[2]

- **الإفصاح المثالي:** هو الذي يتحقق عندما تكون التقارير المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل والدقة والمصداقية، وأن يتم عرضها بالصورة المناسبة وفي الوقت الذي يناسب احتياجات ورغبات كل مستخدم.
- **الإفصاح الممكن أو الواقعي:** هو الإفصاح الذي يوازن بين الفائدة التي ستتحقق من المعلومات، وبين تكلفة تلك المعلومات، ويرتكز هذا المفهوم على المبادئ والأصول المحاسبية والسياسات الإدارية.

إنه من الممكن تحديد العوامل والإعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح من الناحية النظرية البحتة ، إلا أن هذا المستوى لا يمكن توفيره من الناحية الواقعية ، وذلك لأسباب لعل من أهمها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تنظر إلى البيانات المحاسبية كمدخلات لها، وكذلك عدم الإلمام بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى التفاوت الكبير لدرجة استجابة متخذي تلك القرارات،[3] وعلى هذا الأساس نجد معظم الباحثين يربطون الإفصاح المناسب بالإفصاح الواقعي.

[1] Frederekchoi, carol Ann Frost Gary K, Meek, Internationnal Accounting, 7 Edition, New jersey,united States of America, 2011, p120.

[2] أحمد مخلوف، مرجع سابق، ص 18-19.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص 343.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول :أهداف الإفصاح المحاسبي:

- التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية؛[1]
- إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على وضع القرارات السليمة المبنية على معلومات دقيقة؛[2]
- إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية والملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة؛[3]
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف بها ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والإحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛[4]
- نشر معلومات عن أنواع نشاطات الأعمال المختلفة التي تزاولها المؤسسة والظروف الإقتصادية المختلفة التي تعمل فيها المؤسسة وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية في:[5]
- الحصول على تفهم أفضل لمدى نجاح أو فشل المؤسسة؛

[1] جودي محمد رمزي ،اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات ، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد ، يومي 6-7 ماي 2012،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،ص8

[2] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 204.

[3] كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الطبعة 4، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005، ص 767.

[4] رياض عبد الله، نظرية المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2010، ص 113.

[5] طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة - الإفصاحات ،الجزء 1، بدون طبعة ، مصر ، 2008 ، ص ص 76 – 77.

- الحصول على تقدير أفضل لقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية صافية في المستقبل؛
- التوصل إلى رأي أفضل يستنيد على معلومات أكثر عن المؤسسة ككل؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل مقارنات بين السنوات؛
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم؛[1]
- تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة، والضرورية لإتخاذ القرارات الإقتصادية من طرف مستخدمي تلك القوائم.[2]

الفرع الثاني :أهمية الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح بحد ذاته ليس غاية تهدف الوصول إليها لمجرد حصول عملية الإفصاح نفسها، بل هي وسيلة لتقديم وعرض المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطات المؤسسة الإقتصادية وإيصالها إلى الجهات المستفيدة المختلفة في الوقت المحدد، لذلك قد تختلف أسباب تقديم وعرض البيانات حسب حاجة الجهات المستفيدة منها فقد تكون حاجة الجهات الحكومية من البيانات والمعلومات تختلف في جوهرها عن حاجة البنوك والمؤسسات المالية المتخصصة في عمليات التمويل الإستثماري أو التشغيلي للمؤسسات الإقتصادية، أما العاملون المتخصصون فإن حاجتهم إلى الإفصاح عن المعلومات الداخلية تساعدهم على القيام بواجباتهم على أفضل وجه، عن طريق توظيف هذه المعلومات لرفع المستوى الإنتاجي وبالتالي تسعى إلى تحقيق الربحية المخطط لها وفق

[1] رياض عبد الله، مرجع سابق، ص 113.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 507.

البرامج المنهجية التي تسري عليها المؤسسة الإقتصادية، أو قد تساعدها على تعديل الخطط والبرامج وفق المعطيات الجديدة لعملية الإفصاح.

تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف مصداقية إلى عمل المؤسسة الإقتصادية المعنية، ولهذا يعتبر الإفصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معيارا لمصداقيتها في تقديم البيانات والمعلومات للمستفدين من هذه المعلومات، وبالعكس عند عدم الإفصاح الكامل والشفاف عن تلك المعلومات والبيانات فمن السهولة في كثير من الأحيان اللجوء إلى مصادر ثانوية للتأكد من مصداقيتها.

وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي أيضا عندما تقوم المؤسسة الإقتصادية بإيصال كل ما يتعلق بالمستفيد والمستثمر بشكل خاص من المعلومات والبيانات المالية للسنة الحالية ومقارنتها بالمعلومات السابقة للسنوات الماضية.[1]

وفي الأخير للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة نذكرها في النقاط التالية:

- توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية من القرارات الإقتصادية؛
- توفير المعلومات حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوثيق التدفقات النقدية المتوقععلى هذه الموارد والإلتزمات؛
- تساعد المعلومات المتوفرة في القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال.[2]

[1] خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، المجلد18، العدد 2، 2002، ص156.

[2] عطاالله وارد خليل محمود عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 104.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تبين أن الإفصاح يعتبر همزة وصل بين المؤسسة الإقتصادية والعالم الخارجي لها وهو يتضمن كل مجال الكشوف المالية بما تحويه من معلومات، كما اعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية لماله من تأثير على المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية أصبح شائع الإستخدام وأصبح العديد من مستخدمي الكشوف المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

حيث أن المضمون الجوهري للإفصاح في أنه يمكن المستثمرين من مراقبة استثماراتهم، كما يؤدي تطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وسوق المال لحماية الأطراف المختلفة ، كما يؤدي أيضا إلى منع حالات الفساد ويساعد على الإستفادة من العائد الكامل لعمليات البيع في دفع التنمية الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع، وقد يتم تحقيق الإفصاح المحاسبي داخل الكشوف المالية ذاتها أو عن طريق ملاحظات إيضاحية ترفق مع هذه الكشوف، وتبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات والبيانات لتضيف الشفافية والمصداقية إلى عمل المؤسسة الإقتصادية.

الفصل الثاني

أهمية الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية آلية النظام المحاسبي في التعبير عن نتائج العمليات والوسيلة الرئيسية التي بواسطتها يتم توصيل المعلومات والبيانات إلى مختلف الأطراف (الداخلين، الخارجين) التي تهتم بمخرجات المؤسسة، أو للإستفادة منها، حيث خصت معايير المحاسبية الدولية اهتماما كبيرا للقوائم المالية وكيفية إعدادها وعرضها لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

كما أن للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية دورا هاما ومميزا فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين، حيث يوصل إلى المستخدمين القوائم المالية الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.

لقد أصبح الحصول على القوائم المالية وسهولة وحرية تداولها ومصداقيتها من القضايا المهمة في العصر الحالي وهو ما دعم مفهوم الإفصاح، واعتبر كمطلب جوهري في المجال الاقتصاي من أجل مزيد من الشفافية والمصداقة في المعلومات المتحصل عليها، حيث يمكن القول بأن من أهم الأسباب لإنهيار الكثير من المؤسسات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات بصورتها الحقيقية التي تعبر عن الوضع المالي لهذه المؤسسات الاقتصادية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها، فقدان الثقة في القوائم وبالتالي فقدان هذه القوائم لأهم عناصرها وهي جودتها.

ولمزيد من التفاصيل فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: جودة القوائم المالية

المبحث الثاني: الدور الحاسم للإفصاح المحاسبي في تحسين القوائم المالية

المبحث الأول: جودة القوائم المالية.

لاتعتبر القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، باعتبارها الوسيلة التي يتم بموجبها تقديم صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي مؤسسة اقتصادية لجميع الأطراف المهمة.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية وأهميتها.

الفرع الأول: مفهوم جودة القوائم المالية.

أولا: مفهوم الجودة

هناك الكثير من التعاريف للجودة، نذكر منها:

- مصطلح الجودة بشكل عام يعني طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته للغرض الذي أعد من أجله.[1]
- وعرفت المنظمة الدولية للمعايير iso الجودة بأنها الخصائص الكلية لكيان (نشاط، أو عملية أو منتوج أو منظمة أو نظام، أو فرد، أو مزيج منها) التي تنعكس قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية.[2]
- وعرفت الجودة بأنها هي الدقة والإتقان من خلال تطبيق المعايير الخاصة بالأداء الممتاز، وحتى أن ديننا الحنيف أوصانا بذلك فعلى سبيل المثال يقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه".[3]

---

[1] رغبة طلال، وشريط حسين، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعصرة، العدد5، 2018، ص 198.

[2] بودلال علي ومسعودي عبد الكؤيم، الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي بين الواقع والمأمول، المجلة الجزائرية المالية العامة، العدد4، 2014، ص 54.

[3] بن أحمد سعودية، وحنصال أبو بكر، وشمة نوال، نظام إدارة الجودة إيزو 900 وإدارة الجودة الشاملة، مفهومان متكاملان أم متعارضان، مجلة مينا للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، 2020، ص 33.

- **ثانيا: مفهوم جودة القوائم المالية**

لقد تعدد التعاريف لجودة القوائم المالية نذكر منها:

- عرفت جودة القوائم المالية بأنها تمتع المعلوومات المحاسبة الواواردة بالقوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والتعزيزية متمثلة في الملاءمة والمصداقية والقابلية للمقارنة بمايلي الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي تلك القوائم، وترتبط بشكل رئيسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك القوائم، مع ضمان عدم وجود أي تلاعب بها يؤدي إلى تحريف البيانات وتضلضل مستخدميها.[1]
- كما عرفت بأنها الوجه الشفاف للقوائم المالية الذي يعكس طبيعة المنظمة، مما يمكن المستثمرون من اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.[2]
- وعرفها آخر بأنها تعبر بصورة حقيقية ووافية عن واقع المؤسسة، كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش، معدة بشكل خال من التضخيم، وبواقعية صادقة لبنود حسابات هه القوائم، لتعطي القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة.[3]

[1] يونس، نجاة محمد مرعي، أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة جدة، 2019، ص 235.

[2] حمادة رشا، قياس أثر الافصاح الإختياري في جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في بورصة عمان، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014، ص 682.

[3] فاضل عدي صفاء الدين ومحمودي، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015، ص 14.

- كما عرفت بأنها تضمين القوائم معلومات محاسبية تساعد على التنبؤ وقياس المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتعمل على تلبية احتياجات المستثمرين من أجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتقييم البدائل الاستثمارية المتعددة واختيار الأنسب من بينها.[1]

وفي هذا الصدد تأخذ القوائم المالية عدة أشكال من ناحية الجودة، حيث تعكس الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبة وهي كالآتي:

1-**جودة إعداد القوائم:** تصنيف البيانات المالية لعناصر القوائم المالية بشكل جيد بحيث تكون الأرقام الواردة بمحتوى القوائم واضحة ومفهومة، ومعبرة بدقة عن الأحداث والعمليات، ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.

2-**جودة محتوى القوائم:** وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلوها من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص وهي الشمولل، والإكتمال، والدقة.

3-**جودة عرض القوائم:** الحصول على القوائم في الوقت المناسب أو عرض المعلومات المحاسبية بطريقة لا تحتاج المزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلبها توافر أربع خصائص، هي: الثبات والحياد، والتوقيت المناسب، والشفافية.[2]

[1] مصطفى سليمان محمد والنجار، سامح محمد، أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 22، العدد 8، 2018، ص 16.

[2] شهيد، رزان حسين والعيسى، ضحى محمد، أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، مجلة جامعة القوس المفتوحة للأبحاث والدراسات، جامعة القوس المفتوحة، العدد 44، 2018، ص 269.

مما سبق نستخلص أن جودة القوائم المالية تكمن في مدى قدرة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية في تحقيق المنفعة للمستخدمين وعلى إحداث فروق في قرارات المستخدمين لها.

الفرع الثاني: أهمية جودة القوائم المالية:

تتوقف جودة القرارات الاقتصادية على جودة المعلومات والبيانات مالية المفصح عنها ضمن القوائم المالية، ومدى تعبيرها الصادق عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، من أجل الوصول بالقرارات الاقتصادية المتخذة صوب الهدف المرسوم لها.[1]

فإنه يترتب على تحقيق جودة التقارير المالية العديد من المزايا والآثار الإجابية اهمها :

زيادة كفاءة الاستثمار، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم وزيادة قدرتهم على مراقبة أنشطة الإدارة مما يؤدي إلى خفض الأثار السلبية التي تتعرض لها الشركات نتيجة الأزمات المالية، فكلما زادت جودة القوائم المالية إنخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستمار، من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، مما يشير إلى أهمية جودة القوائم المالية في زيادة استثمارات الشركة وتخفيض تكلفة التمويل كذلك وجود تأثير إيجابي لجودة القوائم المالية على أداء الشركة.

كما أن زيادة جودة القوائم المالية يخفض تكاليف الديون ورأس المال.[2]

[1] بن رحمون سليم، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية–دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 139.

[2] محمد العزيز، مجلة المحاسبة، العدد 03، المكتب الجامعي الحديث للنضر والتوزيع، مصر، 2008، ص 39.

المطلب الثاني: مفهوم القوائم المالية.

تعد القوائم المالية الأساس الذي يرتكز عليه المحاسب في تسيير حسابات المؤسسة، كما يعد الناتج النهائي للممارسة المحاسبية والتي من خلالها يمكن اتخاذ مختلف القرارات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.

تعرف القوائم المالية بأنها النتائج المتوصل إليها من النظام المحاسبي ويتم إعدادها للفئات المهتمة بالمؤسسة، كالمالكين، الدائنين، المستثمرسن، الهيئات الحكومية كإدارة الضرائب، والمؤسسات المالية المقرضة وغيرها.[1]

- تعرف كذلك بأنها "مجموعة متكاملة من الحسابات تشمل قائمة المركز المالي، قائمة الدخل قائمة تدفقات الخزينة، قائمة حقوق الملكية، إضافة إلى الملاحق تهدف لتوفير معلومات عن الوضعية والأداء المالي للمؤسسة من أجل المساعدة على اتخاذ مختلف القرارات.[2]
- كما تعرف بأنها: "عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحويها والتي تصف المركز المالي للمؤسسة ومجموعة من الأنشطة الاقتصادية خلال فترة محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، أو سنة) أو هي مجموعة من الكشوف التي تحوي البيانات التفصيلية، والإجمالية لمستوى أداء المؤسسة وحقيقة المركز المالي الذي آلت إليه نتيجة النشاط خلال فترة محددة.[3]

---

[1] هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية–القياس والإغتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنضر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 76.

[2] Pascal Barneto، IAS-IFRS، application aux etats financiers ; 2eme edition، dunod، France، 2006، p 261.

[3] وليد ناجي الحيالي، مذكرات التحليل المالي في المؤسسات التجارية، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 22.

– وتعرف أيضا بأنها: "أوعية مالية تبين الأصول والخصوم والحسابات الأخرى من أجل بيان سير المؤسسة الاقتصادية من ربح أو خسارة لتوفير معلومات للمستخدمين الداخلين والخارجين".[1]

– كما تعرف بأنها: "تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكوف المالية بالعملة الوطنية.[2]

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الخصائص النوعية: هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية نفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة، حيث تتمثل هذه الخصائص النوعية فيمايلي:

أولا: القابلية للفهم

إن إحدى الخائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المتخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والمشاطات الإقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية ن كانت

[1] المولى، محمد فاضل، أثر مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على مراجعة القوائم المالية المعدة وفق المعايير الإسلامية، بالتطبيق على عينة من مكاتب المراجعة العاملة بمحلية أم درمان، السودان، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، المجلد4، العدد 2، 2020، ص 70.

[2] الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 2007، ص 05.

ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

ثانيا: الملائمة

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانع القرار، وتكون المعلومات ملائمة عندما نؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين يبمساعدتهم في تقييم الأحداصث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

إن الدورين التنبؤس والتأكيدي للمعلومات متداخلين (أو ما يطلق عليهما بالقيمة التنبؤية للمعلومات Predictive value والقيمة الإسترجاعية للمعلومات Feedback value أي التأكد أو تصحيح توقعات سابقة) فعلى سبيل المثال المعلومات حول النستوى العالي الأصول المملوكة وهيكلها يعتبر ذا قيمة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بقدرة المنشأة على استغلال الفرص وعلى التصدي للأوضاع المعاكسة وتلعب نفس االمعلومات الدور التأكيدي فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية حول طريقة هيكلة المنشأة ونتائج العملات المخططة مثلا.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء في السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية ومقدرة المنشأة على مواجهة إلتزامات عندما تستحق، وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة، وتتعزز القدرة على عمل تنبؤات من القوائم من خلال الأسلوب الذي تعرض به المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية فعلى سبيل

المثال تزداد القيمة التنبؤسة لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل منفصل عن التنبؤ غير العادية والشاذة وغير المتكررة من الإيرادات أو المصروفات.[1]

ثالثا: المصداقية والعدالة

تمثل القوائم المالية عرضا مجردا لأنشطة المؤسسة، فيجب أن تكون المعلومات الواردة بتلك القوائم موثوقا فيها من طرف مستخدميها، والإعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الفادحة، والتحيز وقابليتها للتحقق، وتوفير إمكانية الإعتماد عليها كمعلومات صادقة للوثوق بها، وتعبر عما يقصد أن تعبر عنه من عمليات وأحداث وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء والحذف لأي معلومات قد تؤثر على القرارت الاقتصادية لقارئها، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل، ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص فرعية متمثلة في:

- **التمثيل الصادق:** صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع الدراسة أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها، وحتى تكون المعلومات موثوقة يستوجب أن تعبر بصق عن المعلومات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، أو من المتوقع أن تعبر عنها، ولا يمكن أن تعبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية عن التمثيل الصادق إذا كانت منحازة، ولا تستخدم طريقة القياس بشكل صحح، أو طريقة القياس لا تمثل ما هو مقصود أن تعبر عنه.
- **الحيادية:** وهو عدم وجود أدنى نية أو قصد لتعديل أو تبديل المعلومات، للتأثير على النتائج الواردة بالقوائم المالية لخدمة مصلحة أي فئة من الفئات التي تستخدمها، بحيث لا تغلب نصالح فئة معينة من المستفيدين من القوائم على مصالح غيرها من الفئات

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 50.

الأخرى، ولا تعد القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة[1] اختبار أو عرض المعلومات الواردة بتلك القوائم تؤثر على صنع القرار، أو الحكم لغرض تحقيق نتيجة محددة سلفا.

_الموضوعية أو قابلية التحقق: وهي تعني تقليل الأحكام الشخصية للمحاسبين في عمليات القياس المحاسبي لأدنى حد ممكن، ويتم ذلك بالإلتزام بالإثبات المحاسبي من واقع المستندات المؤيدة للأحداث الاقتصادية، واتباع معايير المحاسبية الملاءمة، وتقليل الاعتماد على التقدير الضخصي للمحاسبين.

رابعا: القابلية للمقارنة

تعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة، بغية تقييم أداء المؤسسات الإقتصادية، ويستوجب على الفئات المستخدمة للقوائم المالية تمكنهم وقدرتهم على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن، من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يستوجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو لفترات زمنية أخرى سابقة للمؤسسة نفسها، أو لمنشآت أخرة مختلفة، حتى يمكن تقييم أدائها وتتبع مركزها المالي والتغيرات الحاصلة في المركز المالي من فترة لأخرى لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، كما تعد المعلومات التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة مماثلة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم وفقا لأساس ثابت ضمن المؤسسة وعبرالزمن لتلك المؤسسة ووفق أساس ثابت للمؤسسات الأخرى، لكي يتمكن المستخدمين من تحديد جوانب الإتفاق والإختلاف الأساسية في الظواهر الإقتصادية طالما أنه لم يتم

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، الإفصاح المحاسبي البيئي أثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021-2022، ص ص 215-216.

إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير مماثبة، ومن أهم ما تتضمنه هذه الخاصية القابلية للمقارنة هو إعلام الفئات المستخدمة للقوائم المالية عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، ويجب أن تكون الفئات المستخدمة للقوائم المالية قادرة على تحديد الإختلافات في السياسات المحاسبية في المؤسسة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة مالية لأخرى وبين المؤسسات المختلفة.

إن الحاجة إلى خاصية القابلية للمقارن يجب ألا يعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة من غير مناسب للمؤسسة أن تستمر في اتباع سياسة المحاسية لا تتوافق مع خاصية الملاءمة والموثوقية، كما أنه من غير المناسب للمؤسسة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات أخرى بديلة تكون أكثر ملاءمة وموثوقية.[1]

المطلب الثالث: مستخدموا القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات.

تتعدد وتتنوع الفات المستخدمة للقوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، فمنهم من له صلة مباشرة ودائمة بالمؤسسة كالملاك والمستثمرين ومنهم من له صلة غير مباشرة مع مؤسسة، كالمقرضين والموردين الذين تربطهم علاقة تعامل تحدها المصالح المشتركة.

الفرع الأول: المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة:

أي الأطراف اللذين تربطهم علاقة مصلحة مباشرة بالإدارة ويتمثلون في الفئات التالية:

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص216.

أولا: الإدارة

تعد إدارة المؤسسة من مستخدموا القوائم المالية الداخلين، وتكون في حاجة أكبر إلى المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة، وأهم احتياجات هذه الفئة من المعلومات تتمثل في ربحية المؤسسة، وعوائد الاستثمار، خلال فترة زمنية معينة، وقدرتها على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه الأموال من خلال معدلات هي المحدد الرئيس لجذب رؤوس أموال الملاك والمستثمرين الحاليين والمرتقبون من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى، مما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المؤسسة، ونتيجة مقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى المماثلة في الحجم وطبيعة النشاط، وكيفية توزيع الموارد على أوجه الاستخدام ، وكفاءة إدارة الموجودات، والمعلومات الملاءمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة، وتعد التكاليف الجارية وتكاليف الفرصة البديلة والتكاليف الحدية بالنسبة للإدارة ملاءمة للكثير من القرارات الإدارية.[1]

يوجد إجماع بأن الإدارة هي المستفيد الأول من القوائم والتقارير المالية، وهذا الإجماع لا يعني في حقيقة الأمر أن الإدارة في حاجة مستمرة للتقارير المالية، وذلك لسبب منطقي، وهو أن إدارة المؤسسة تمتلك في يدها كل السلطات للحصول على المعلومات دون الحاجة لإنتضار التقارير السنوية، ولكن تهتم إدارة المؤسسة سواء كانت العليا منها أو التنفيذية بالحصول على المعلومات، للحكم على مدى كفاءتها في إدارة المؤسسة خلال الفترة المعينة.[2]

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص 210.

[2] نفس المرجع، ص 210.

ثانيا: المستثمرون الحاليون والمحتملون

وهم يستخدمون المعلومات المالية لإتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الإحتفاظ بها أو بيعها أو زيادة رأس مال المؤسسة أو تخفيضه، ويهتم هؤلاء المستثمرين بالتعرف على مدى تقديم المؤسسة وقياس نتائج أعمالها من ربح أو خسارة وكذا مقارنة هذه النتائج مع نتائج المؤسسات الأخرى في نفس القطاع.[1] ويمكن حصر أهم احتياجات هذه الفئة في الآتي:

- المعلومات التي تدعم المستثمر في اتخاذ قراره في عملية شراء أو بيع أسهم المؤسسة أو الإحتفاظ بالاستثمار.
- المعلومات التي تساعد على تقييم أداء المؤسسة على الأمد الطويل والقصير، وقدرتها على تحقيق الأرباح من الاستثمارات.
- المعلومات الماضية والحالية والمرتقبة وأي تغيير في أسعار سهم المؤسسة.
- المعلومات التي تعين المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة.
- المعلومات التي تساعد على تحديد الوضع المالي للمؤسسة بأداء المؤسسة المشابهة وأداء نوع النشاط التي تنتمي إليه.
- المعلومات التي تساعد على دراسة إمكانية تطور المؤسسة ونموها، وبيان أثر ذلك على الأرباح وقيمة السهم.
- المعلومات التي تعين المستثمر على تقييم سيولة المؤسسة ومستقبلها، وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.[2]

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبية المالية، الطبعة 1، جامعة عمان الأهلية، 2009، ص 23.

[2] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص 211.

ثالثا: المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق فهم يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر الإئتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها عند تاريخ الإستحقاق.[1] ولذلك هم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.

رابعا: الموظفون

تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي بالقوائم والتقارير المالية الخاصة بقدرات الربحية لدى المؤسسة ومدى استقرارها، ومدى الأمان الوظيفي المتوقع في المستقبل، ومعلومات أخرى تساعد النقابات في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية والمعيشية من خلال منح المكفآت، ومنافع التقاعد، وتوفير فرص العمل والمزايا الأخرى للموظفين، وهذه المعلومات التي تطلبها النقابات على سبيل المثال:

- **تحليل الأجور**: فالنقابات تريد تحليلا لسجلات الأجور، حيث تقسم الإدارة إجمالي الأجور المدفوعة لعمالها بين المرتبات ومكفآت المديرين الملاحظين، وأي موظفين آخرين ليس لهم الحق في الإنظمام إلى النقبات العالمية.[2]
- **وحدة الأجر**: لكل مصنع من مصانع المؤسسة على حدا باعتبار كل مصنع وحدة مساوية مستقلة، بحيث ترغب النقابة في الحصول على بيانات حول متوسط أجر العامل في كل مصنع على حدا من تلك المصانع.

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص 23.

[2] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص 211.

- **تحليل النفقات:** تطلب النقابات تحليلا من الإدارة على كل نفقات المؤسسة، موضحة به العلاقة بين تكلفة العمل وتكلفة الإنتاج الإجمالي وتفصيلات متعلقة بأرقام المخزون السلعي والاستعلاك والتوزيعات.
- **المركز النقدي للمؤسسة:** إن النقابات العمالية تطالب أيضا بأرقام التدفقات النقدية، وتعتبرها النقابات قدرة المؤسسة على دفع الزيادات في الأجور.

خامسا: النقابات العمالية:

تهتم هذه الفئة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة والأرباح المحققة فيها للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف عملهم وأجورهم.[1]

وهناك مستخدمين آخرين ذوي مصلحة مباشرة وهم.

سادسا: الموردين والدائنين التجاريين الآخرين

تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي بالقوائم المالية والتقارير المالية لتساعدهم على تقدير ما إذا كانت المؤسسة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد إلتزماته عند استحقاقها وهم على عكس المقرضين، لأن الدائنين التجاريين يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأمد القصير، ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأمد الطويل كعميل رئيسي، ويمثل مؤشر السيولة والقدرة الإيرادية للمؤسسة أهم المؤشرات لدى الموردون، ويحتاج أصحاب الديون قصيرة الأمد بصفة عامة إلى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المتعلقة بأنواع الإئتمان التي يمكن منحها للمؤسسة والضمانات والشروط المتعلقة بها.[2]

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 33.

[2] أبو قاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص ص 211-212.

سابعا: العملاء

من الواضح أن اهتمامات العملاء وخصوصا الدئمين من تبلور حول مقدرة المؤسسة على الاستقرار كمصدر من مصادر احتياجاتهم سواء للمواد أو الخدمات، ومن الواضح أيضا أن قدرتها على الاستمرار كمصدر لإحتياجاتهم يعتمد أساسا على قدرتها على توليد التدفقات النقدية الإيجابية ومدى كفاءتها ويتطلب ذلك معلومات أساسية مماثلة لما يحتاج إليه المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون.[1]

الفرع الثاني: المستخدمين ذوي المصلحة الغير المباشرة.

وهم الأطراف الذين تربطهم علاقة مصلحة غير مباشرة مع المؤسسة ونجد ضمنها الفئات التالية:

أولا: الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لأعمال المؤسسة:

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة، كقانون الشركات، قانون الضرائب...إلخ، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة، وتحديد مدى قدرتها من تسديد تلك الضرائب ومدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد الوطني.[2]

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 267.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، بدون طبعة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 5.

ثانيا: الزبائن:

يستفيد الزبائن من المعلومات المحاسبية للمؤسسة لمعرفة إمكانية استمرارهم في التعامل معها، وتزويدهم بالسلع والبضائع، أو البحث عن موردين آخرين يوفرون لهم ما يحتاجون من بضاعة بشكل مستمر.[1]

ثالثا: الجمهور

يحتاج الجمهور إلى المعومات التي تخص المستخدمين السابقين، كما يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام، لذلك تهتم وتسعى المؤسسة من خلال قوائمها المالية إلى تقديم المعلومات الأكثر أهمية وفائدة للجماعات المختلفة والمستخدمين بأقل تكلفة ممكنة والحرص على توصيل تلك المعلومات في الوقت المناسب حتى يتسنى لمختلف الأطراف الإستفادة منها.[2]

رابعا: المحللون الماليون والمخططون الإقتصاديون

تحتاج هذه الفئة المحاسبية للقيام بالتحليلات المالية وتقديم الإستشارات لإتخاذ القرارات كذلك يحتاج إليها المخططون الإقتصاديون لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بإتجاهاته.[3]

وقد ورد في الإطار المفاهمي لإعداد وعرض القوائم المالية بأن القوائم المالية لا يمكنها أن تغطي جميع ما يحتاجه مستخدموا القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، فالمعلومات التي ترد في القوائم المالية تغطي عملية قياس الأحداث التي حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي يتخذها

[1] وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2001، ص 11.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص05.
[3] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 29.

مستخدموا القوائم المالية تتعلق بالمستقبل، ومن جهة أخرى فإن ما يعرض في القوائم المالية هو معلومات مالية، في حين أن مستخدموا القوائم المالية محتاجين للعديد من المعلومات الغير مالية.[1]

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام المتمثلة في قائمة المرك المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، والملاحق التفصيلية، الأساس الذي يعتمد عليه في عمليات تقويم وإدارة ومراقبة مؤسسات الأعمال، وتعد المرجع للكثير من المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم، لهذا لابد أن يتم إعداد قوائم المالية وفقا للمعايير الدولية ذات الجودة العالية التي تتوافر فيها الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية على وضع إطار عمل لتوحد من خلاله جميع المفاهيم والتعريفات والعناصر المكونة للقوائم المالية وخاصة التي تكون محل استخدام المسفيدون من تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية).

أولا: تعريف قائمة المركز المالي (الميزانية):

توجد عدة تعاريف القائمة المركز المالي نذكر منها:

- تعرف بأنها: بيان كامل لممتلكات المشروع (الأصول) وما على المشروع (التزامات ورأس المال) وذلك عند تاريخ معين هذا البيان أشبه بلقطة فوتوغرافية في لحظة معينة للمركز المالي للمشروع[2].

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة ، مرجع سابق، ص 212.

[2] يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 4، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 1998، ص 132.

كما تعرف : بأنها بيان مالي منظم ومستخرج من الدفاتر في تاريخ معين بأرصدة الحسابات التي لم تقفل بترحيلها إلى قائمة الدخل، وكذلك رصيد قائمة الدخل بحيث يعطي صورة أمينة وصادقة عن المركز المالي للمشروع في ذلك تاريخ.[1]

ثانيا : أهداف الميزانية

أهداف الميزانية العمومية تكون كالآتي[2]:

- **الكشف عن الوضع المالي:** من الأهداف الرئيسية لإنشاء الميزانية العمومية هو معرفة الموقف المالي خلال الفترة طويلة الأجل وقصيرة الأجل للمؤسسة؛
- **عرض الصورة الخاصة بالأصول والالتزامات:** الميزانية تكون مجهزة لمعرفة قيمة الأصول والالتزامات التي على المؤسسة خلال نهاية العام؛
- **معلومات عن الدائنين والمدينين:** الميزانية العمومية تقدم الصورة الكاملة حول الدائنين والمدينين للمؤسسة خلال فترة معينة؛
- **الكشف عن مركز السيولة:** الميزانية العمومية توضح مركز السيولة في المؤسسة؛
- **توضح موقف الملاءة بالمؤسسة:** الملاءة المالية هي قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها بالنفقات الثابتة وتحقيق التوسع والنمو وذلك خلال الأجل الطويل؛
- **لحساب النسب:** النسبة المحاسبية تعتمد في الأساس على البيانات التي تقدمها الميزانية العمومية، فهي تساعد الإدارة المعرفة نقاط القوة والضعف في المنظمة؛
- **لتوفير المعلومات المالية:** الميزانية العمومية توفر معلومات صحيحة وموثوقة عن الوضع المالي للإدارة أو الحكومة أو ملاك الأسهم.

[1] صالح رزق، يوحنا عبد آل آدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 435.

[2] https://www.daftra.com 29-05-2024، 10 :32.

ثالثا: عناصر قائمة المركز المالي

تتمثل عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) في الأصول والخصوم كما يلي:

1. الأصول:

هي مورد للعمل التجاري وبصورة أوضح فالأصل هو مصدر اقتصادي يقاس بموضوعية، وينتج عن عملية مالية مسبقة، والذي سيولد للمؤسسة ربح اقتصادي في المستقبل.[1]

تتمثل عناصر الأصول في ما يلي:

- **الأصول المتداولة:** هي الأصول التي يتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استعمالها في العملية الإنتاجية خلال سنة من تاريخ المركز المالي أو أثناء دورة التشغيل أيهما أطول.[2]
- **الأصول الثابتة (الملموسة):** حيث يقتنى هذا النوع من الأصول بقصد تثبيته في المؤسسة واستخدامه في النشاط التشغيلي ويشمل الأراضي المباني المعدات والآلات المباني تحت الإنشاء، الأثاث.....الخ وتقتني هذه الأصول وتسجل بالدفاتر بكلفتها التاريخية، وتظهر في الميزانية العمومية مطروحا منها متراكمات إهلاكها (باستثناء الأراضي للحصول على القيمة الدفترية للأصل.[3]
- **الأصول غير الملموسة:** هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس ولكنها ذات فائدة اقتصادية للمؤسسة كما أن قيمتها غير ثابتة وعرضة للتقلبات المفاجئة، ويأتي

[1] نضال محمود الرمحي المحاسبة المالية، الطبعة 1، دار الفكر ناشرون وموزعون، الأردن، 2013، ص 16.

[2] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 136-137.

[3] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي الطبعة الأولى، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006-2009، الأردن، ص 45.

عرضها في قائمة المركز المالي بعد الأصول الثابتة[1].

- **الأصول الأخرى:** هي الموارد التي لا تتناسب بشكل جيد مع أحد التصنيفات الأخرى وتتضمن التصنيفات الأصول التي تعتبر صغيرة جدا والتي لا تجيز إلى إعداد تقرير منفصل بها[2].

2. الخصوم

وهي تضحيات بمنافع اقتصادية محتملة ناتجة عن التعهدات بتحويل أصول، أو تقديم خدمات إلى مؤسسات أخرى مستقبلا، نتيجة معاملات أو أحداث وقعت في الماضي[3].

تصنف الخصوم في قائمة المركز المالي إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

- **الخصوم المتداولة القصيرة الأجل:** وهي التزامات على المؤسسة يجب الوفاء بها خلال سنة أو دورة تشغيل أيهما أطول، وتتمثل الخصوم المتداولة في (الدائنين، أوراق الدفع، قروض قصيرة الأجل، مصروفات مستحقة، إيرادات مقبوضة مقدما، أرباح معلن عن توزيعها، ضرائب مستحقة).[4]
- **الخصوم المتداولة الطويلة الأجل:** هي الخصوم التي تستحق على المؤسسة للغير ويلزم الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية واحدة وتشمل (السندات، قروض طويلة الأجل.....).[5]
- **حقوق الملكية:** هي عبارة عن الفرق بين الأصول والالتزامات، وتعرف أيضا بصافي الأصول[6].

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، المرجع نفسه، ص 137.

[2] نضال محمود الرمحي، مرجع سابق، ص 43.

[3] سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص137.

[5] مرجع نفسه، ص 138.

[6] سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، مرجع نفسه، ص 195.

رابعا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية

فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي[1]:

أولا: الأصول:

تتمثل في التثبيتات المادية وغير المادية، الإهتلاكات المساهمات الأصول المالية، المخزونات أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

ثانيا: الخصوم

تتمثل في رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة المؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أو في الملاحق وهي وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة، مبالغ للدفع والاستسلام المؤسسة الأم، المؤسسات المساهمة في

[1] محمد سامي الزعر، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسييره تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري، الجزائر 2011/2012، ص ص 38-39.

المجمع الفروع، جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين...)، في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم، عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير المحررة كليا، القيمة الاسمية للأسهم أو الفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية، تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية، عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة فروعها والمؤسسات المشتركة، الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع، حقوق وامتيازات وتخفيضات المحتملة المتعلقة بالأسهم، مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز الغير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية وفي المجموع) وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أو في الاستلام.

الفرع الثاني: قائمة الدخل .

أولا : تعريف قائمة الدخل

لقد تعددت تعاريف قائمة الدخل نذكر منها :

- تعرف على أنها تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة مالية معينة [1].
- كما تعرف بأنها بيان موجز بالمصروفات اعتبارا من تاريخ الإستلام أو الصرف يعرض المنتجات التي صنعتها المؤسسة خلال السنة المالية[2] .

ثانيا:أهمية قائمة الدخل

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتمثل في أنها:[3]

[1] عبد الستار الكبيسي ، مرجع سابق ، ص 438 .

[2] Collection Gestion , Le système comptable SCF , Sé Maison d edition pour lenseignement et la formation , Algérie , 2008 ,P 66 .

[3] لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص 44.

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع المبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

ثالثا: نماذج إعداد قائمة الدخل:

الهدف من إعداد قائمة الدخل هو الوصول إلى نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة تعد قائمة الدخل بإحدى النموذجين التاليين:

1-**النموذج ذو الخطوة الواحدة:** وفقا لهذا النموذج يتم تبويب عناصر قائمة الدخل في مجموعتين هما[1]:

- الإيرادات العادية والعرضية؛
- المصروفات العادية والخسائر العرضية.

وطبعا لهذا النموذج يتم احتساب صافي الدخل على النحو التالي:

صافي الدخل=(الإيرادات العادية+الإيرادات العرضية)-(المصروفات+ الخسائر العرضية)

2-**النموذج متعدد الخطوات:** وفقا لهذا النموذج يتم تبويب عناصر قائمة الدخل إلى عدة مجموعات ويترتب على ذلك إظهار صافي الدخل على عدة خطوات وهي:

- مجمل الربح؛
- الدخل من النشاط الرئيسي؛
- الدخل قبل العناصر غير العادية؛
- صافي الدخل.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سباق، ص 128.

رابعا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل

المعلومات الواجب الإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي تتمثل في عناصر الأعباء والمنتوجات وذلك بالشكل التالي[1]:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عند الاستغلال، منتجات الأنشطة العادية، المنتوجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية المخصصات للإهتلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة، كذلك تضاف إلى ذلك معلومات تقدم إما في حساب النتائج أو الملاحق، ويعرض جدول حسابات النتائج بطريقتين إما حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

1- حسابات النتائج حسب الطبيعة :

يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع...)، وهو مايسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال) ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر كل المراحل التالي :

_ النتيجة العملياتية؛

_النتيجة المالية؛

[1] زعفران منصورية أسماء يودونات جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة العدد: 06، الجزائر. 2018، ص ص 191-192.

_النتيجة الجارية قبل الضرائب؛

_النتيجة الإستثنائية؛

_النتيجة الصافية للسنة المالية.

2_ حسابات النتائج حسب الوظيفة :

ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا مايسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية ، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية، ومن أجل إعداد هذه القائمة فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها (حصص الإهتلاكات، مشتريات البضائع ...) إلى اتلأعباء حسب الوظيفة .

الفرع الثالث : قائمة التغير في حقوق الملكية :

أولا : تعريف قائمة التغير في حقوق الملكية

هناك عدة تعاريف نذكر منها

_ تعرف بأنها: التقدير الذي يتم من خلاله بيان تأثير صافي الدخل وتوزيعات الأرباح والمسحوبات على الوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية [1]

_ كما تعرف بأنها: قائمة مالية تعرض تحليلا لحركة مكونات رؤوس الاموال خلال الدورة يتم الإفصاح فيها عن رصيد نهاية السنة للنشاط أو سنتين قبلها، أي تغييرات في الطريقة المحاسبية التي تمس الاموال الخاصة، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات،

[1] زوينة بن فرج ، مرجع سابق ، ص 81.

الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية [1].

ثانيا : أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية

تنبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج و الميزانية فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الحاصة من أول الدورة المالية وصولا إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة [2].

ثالثا : إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية

من أجل إعداد قائمة تغيرات الأموال الخاصة يجب التأكيد على نقطتين أساسيتين هما [3]:

ـ تتكون حسابات الأموال الخاصة من البنود الأساسية التالية: رأس مال المؤسسة، علاوة الإصدار، فارق التقييم وفارق إعادة التقييم، الإحتياطات والنتيجة.

ـ تتمثل المعاملات التي تحدث خلال الفنرة وتؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة فيما يلي :

1ـ التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة: وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغييرات الطرق المحاسبية تخص تغييرات المبادئ، الأسس، الإتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية.

[1] إلهام كسيرة، مرجع سابق، ص 269 .

[2] زعفران منصورية، أسماء بودونات، مرجع سابق، ص193 .

[3] محمد سامي لزعر ،مرجع سابق، ص59 .

2_ مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات: وهي المكاسب والخسائر التي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة ولا يتم إضهارها في حسابات النتائج .

3_ النتيجة الصافية : تكون موجبة إذا كان صافي الربح وسالبة اذا كانت خسارة .

4_ المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة : وتشمل مايلي:

_ زيادة رأس المال وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحت عمود رأس المال وقد تكون بعلاوة إصدار فتظهر تحت عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحت عمود علاوة الإصدار؛

_حصص المدفوعة التي تظهر بالسالب تحت عمود الإحتياطات والنتائج ؛

_ الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج .

ثالثا : المعلومات الواجب الإفصاح عنها

ومن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذه القائمة حسب النظام المحاسبي المالي مايلي[1] :

_ النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة، وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية .

[1] زعفران منصورية، أسماء بودونات، مرجع سابق، ص193 .

الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية .

سوف نتطرق إلى مفهوم قائمة التدفقات النقدية عناصرها طرق إعدادها والمعلومات الواجب الإفصاح عنها فيها، إضافة إلى الملاحق، تعريفها، أهدافها والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية:

توجد العديد من التعاريف لقائمة التدفقات النقدية سنذكر بعض منها:

تعرف على أنها: عبارة عن قائمة مالية حيث تلخص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة خلال فترة من الزمن، والهدف منها هو إعلام المستخدمين بكيفية وسبب التغيير الطارئ على نقدية المؤسسة خلال فترة من الزمن[1].

كما تعرف بأنها: كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمؤسسة ما خلال فترة مالية معينة[2].

ثانيا: أهمية قائمة التدفقات النقدية

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين منفردة أو مجمعة الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات نقدية خلال الفترة.

[1] نضال محمود الرسمي، مرجع سابق، ص 20.

[2] مؤيد راضي خنفر، عمان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 49.

وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية[1].

ثالثا: عناصر قائمة التدفقات النقدية

يتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، وتتضمن ما يلي:

1. **الأنشطة التشغيلية:** التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)،[2] وتتمثل في ما يلي:[3]

- المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو من تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي؛
- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

2-**الأنشطة الاستثمارية:** الأنشطة الاستثمارية الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل أو التخلص منها، وغيرها من الاستثمارات (الأصول

[1] محمد سامي لزعر، مرجع سابق، ص 54.

[2] موسى شرفية، مرجع سابق، ص 125.

[3] زعفران منصورية أسماء بودونات، مرجع سابق، ص 192.

المالية) التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية،[1] وتتضمن التدفقات التالية[2] :

- المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل؛
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى؛
- المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

3-**الأنشطة التمويلية:** هي تلك الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات حجم ومكونات الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالمؤسسة، وتشمل التدفقات التالية[3]:

- زيادة وتخفيض رأس المال؛
- الحصول على قروض من الغير وتسديدها؛
- توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك؛
- شراء أسهم الخزينة وبيعها.

رابعا: طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم التقرير عن التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل باستخدام طريقتين:[4]

- **الطريقة المباشرة:** يتم التقرير عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية سواء المتحصلات أو المدفوعات، أي الوصول إلى المبالغ النقدية المدفوعة أو المقبوضة من الأنشطة التشغيلية.

[1] عبد الحليم سعيدي، مرجع سابق، ص 227.

[2] زعفران منصورية، أسماء بودونات، مرجع سابق، ص 192.

[3] دونالد كيسو جيري وبجانت المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2019، ص 248.

[4] زوينة بن فرج، مرجع سبق ذكره، ص 85.

- **الطريقة غير المباشرة:** يطلق أيضا عليها طريقة التسوية ويتم فيها تعديل صافي الربح أو الخسارة عن الفترة الآثار العمليات غير النقدية مثلا الإهتلاك، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذا التدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة الاستثمار أو التمويل.

خامسا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

يتم الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي على البنود التالية :[1]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشطة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص لسهم تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

[1] رابح طويرات ،علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة المسيلة ،الجزائر، 2014، ص 111.

الفرع الخامس: الملاحق.

أولا: تعريف الملاحق

تعرف على أنها هو ملاحظة وصفية تكمل المعلومات الكمية التي تظهر في الميزانية العمومية وبيان الدخل يجعل من الممكن ممارسة قراءة جيدة للحسابات السنوية من خلال توفير معلومات إضافية مناسبة[1].

كما عرفت على أنها وثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية[2].

ثانيا: أهداف قائمة ملحق الكشوف المالية

تهدف هذه القائمة إلى:

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية؛
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

ثالثا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

يشمل ملحق الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي على[3]:

[1] https://www.qoyod com،20-02-2024,15:32.

[2] صبرينة عمروش، مرجع سابق، ص26.

[3] رابح طويرات، مرجع سابق ، ص 113.

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

المبحث الثاني:الدور الحاسم للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: كيفية مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

تتحدد قيمة القوائم المالية بمدى إمككانية استعمالها في الوقت الحالي وبتوقع استعمالها في المستقبل، وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك القوائم، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على المستوى كل مراكز القرار وإنعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة وعليه يتم التركيز على مدى شفافية ومصداقية البيانات المالية المستخدمة.

إن القوائم المالية تستمد قيمتها من جودتها ودرجة الإفصاح عنها، حيث يلعب الإفصاح دور فعال في زيادة هذه الجودة من خلال مايلي:

الفرع الأول: تأثير الإفصاح المحاسبي على شفافية البيانات المالية والمحاسبية:

يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في البيانات المالية والمحاسبية من خلالالإفصاح الكامل وعن طريق العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لإتخاذ القرارات إلى مدى واسع من المستخدمين .

والششفافية هي ظاهرة تسشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها وعدم حجب المعلومات فيما عادا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعينة فيجوز لها الإحتفاظ بسيرتها على ن تكون المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.

كما عرفت على أنها ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة فهي تنتج لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن.

قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم، فالشفافية تقوم على التدفق لحر للمعلومات، وهي تتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، كما توفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها وسهولة الوصول إلى المعلومات ولا يتحقق ذلك إلى عن طريق الإفصاح.[1]

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات والبيانات التي تحتويها القوائم المالية وبذلك جودة القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح مما ؤثر على جودة المعلومات والبيانات وبالتالي يؤثر على جودة القوائم، فقد يعتمد إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق وطمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثكرين.

ومثال ذلك كما حدث مع المؤسسة الأمريكية للطاقة ..... سنة 2002 التي تعمد مسيرها إخفاء الديون وتضخيم الأرباح للرفع من قيمة أسهم المؤسسة على مستوى السوق، واستفاد المسيرون أصحاب المعلومات الحقيقية من وضع المؤسسة وتمكنو من تحقيق صفقات وباعو سسة تغرق ببطء حصصهم بأعلى الأسعار في الوقت الذي كانت

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني ، مدى إرتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ،ملتقى مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، جمعية المحاسبة ومدققي الحسابات ، الإمارات العربية ،سبتمبر 2007 ، ص ص 4 _5.

المؤسسة تغرق ببطء فالإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات.[1]

ويجد من محاولات التضليل هذه فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقاريرالمالية وبذلك مصداقية هذه التقارير.[2]

الفرع الثاني: أهمية الإمتثال للمعايير المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية.

تقوم المعايير تالمحاسبية بدور مهم في تنظيم السياسة المحاسبية، ويتم ذلك من خلال استخدامها في إعداد القوائم والتقارير المالية وعرضها، ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات.[3]

ويتم إعداد تلك المعايير في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة المالية، وقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) أنه لكي يتم توفير معايير محاسبية ذات جودة عالية، إلا أن الأرلاء اختلفت بشأن هذه الجودة المتطلبات التي يجب توفيرها في المعايير المحاسبية، حيث أكدتهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية أن الالتزام بتطبيق معايير

[1] بن زاف لبنى، دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضرن بسكرة، 2018-2019، ص 51.

[2] بن زاف لبنى، مرجع سابق، ص 52.

[3] فاضل عدي صفاء الدين محمود، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015، ص 18.

محاسبية ذات جودة عالية ينتج عنه قوائم مالية ذات مستوى عال من الإفصاح والشفافية وتتسم بالمصداقية،[1] وفي هذا الصدد فإن مجلس معايير الماسبية الدولية استهدفت الآتي:

- صياغة معايير محاسبية ذات جودة عالية وقابلة للتطبيق، للحد من اختلاف الممارسات المحاسبية بغرض تلبية احتياجات الأطراف المختلفة المرتبطة بالمؤسسة من مستخدمي القوائم المالية ومدهم بكافة المعلومات المحاسبية الملائمة واللازمة لترشيد قرراتهم الاستثمارية المختلفة.
- تحسين مستوى الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية، وتحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام المجتمع الدولي يتبنى معايير التقرير المالي الدولية للتقرير المالي نتيجة أوجه القصور التسديد بالمعايير المحلية المطبقة التي قد تعطي معلومات غير سليمة وغير صادقة تضلل مستخدميها.

وبغرض زيادة تحسين جودة المعلومة المحاسبية أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض الكشوف والقوائم المالية، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بوضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع معايير المحاسبة الدولية التي تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن البيانات التي تتعلق بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير.[2]

[1] مصطفى سليما، محمد النجار، سامح محمد، أثر التوفيق بين معايير المحاسبية المحلية ومعايير التقرير الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 22، العدد 8، 2018، ص 17.

[2] بن زاف لبنى، مرجع سابق، ص 142.

الفرع الثالث: الإمتثال للجان المراجعة وانعكاسه على زيادة جودة القوائم المالية.

تعد لجان المراجعة من الإتجاهات الحديثة التي تحظى باهتمام كثير من الدول، وتوصي بها كثير من المنضمات والهيئات المهنية والعلمية، لأن لها أهمية بالغة في مراقبة عملية إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها لمستخدميها وتدعيم استقلالية عملية المراجعة.

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجان المراجعة بأنها الأداة التي يتم من خلالها منع جميع التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للمؤسسات،[1] وتتكون لجنة المراجعة من ثلاث إلى خمسة أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة والكفاءة المحاسبية والمالية العلمية والعملية، مما يساعد على دعم المراجع الداخلي، ويقلل من الصراعات بين المحاسبيين وإدارة المؤسسة، وتقوم هذه اللجنة بمراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بالمؤسسة والتأكد من فعاليتها، وكذلك مراجعة السياسات المحاسبية، والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية، ومراجعته نتائج المراجعة وتقويمها وتقويم أعمال المراجع الخارجي، وكذلك تعمل حلقة وصل بين المراجعين الخارجيين وبين مجلس الإدارة، حيث تساعد على تقليل الأخطاء وتخفيضها والحد من الأعمال غير المشروعة قانونيا التي تؤدي إلى الغش والإحتيال، مما يعطي ذلك مصداقية أكبر للقوائم المالية، فيزيد من جودتها.

وكلما كان للجان المراجعة فعالية، أدى إلى اتجاه إيجابي في اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف ومعالجتها، فتزيد من فعالية المراجعة الداخلية، وهي كذلك تعمل على مصداقية القوائم المالية، لما لها من دور مهم في منع الغش والعبث في البيانات المالية،

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة مرجع سابق، ص 241.

والتحريفات في القوائم المالية من خلال التأكيد على التطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ودعم استقلالية المراجعة الداخلية عن إدارة المؤسسة.[1]

الفرع الرابع: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة القوائم المالية:

نتيجة للضغط المستثمر من مختلف المستخدمين، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية، فظهرت العديد من القوائم المالية أهمها القوائم القطاعية، والقوائم المالية الدورية التي بدورها تؤدي إلى إكتمال محتوى القوائم وتثري درجة جودتها، حيث أن هذه التقارير تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملائمة ما تحتويه من أرقام وبيانات، وتضبط محتوى تلك القوائم وطريقة الإفصاح عنها:

أولا: التقارير القطاعية:

تنبع أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسين لدى المؤسسة حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو القوائم المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات، ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.[2]

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص 241.

[2] نفس المرجع ، ص 153.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية في 2006/11/30 المعيار IFRS8 "القطاعات التشغيلية" الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي IAS14 وهو ساري المفعول اعتبارا من 2009/01/01 الذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية والبيئات الإقتصادية التي تعمل فيها.

ثانيا: التقارير المالية المرحلية:

تبرز في كثير من الأحيان الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة كإعداد قوائم مالية عن ربع أو نصف سنة تسمى هذه التقارير بالتقارير المالية، المرحلية المؤقتة، فالتقرير المالي تالمرحلي هو عبارة عن "تقرير مالي لفترة مرحلية يتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة مرحلية والفترة المرحلية هي فترة أقل من سنة مالية كاملة تقوم حولها التقارير المالية، وقد تم التطرق لذلك بموجب المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالتقارير المالية المرحلية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية وتنبع أهمية التقارير المالية المرحلية في أنها تقوم بتقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقا، كما تقوم بتحسين قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات ومركزها المالي وسيولتها.

ثالثا: إفصاحات إضافية

توجد إفصاحات جوهرية من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية ولكن لا يتم تضمينها في التقارير السنوية أو المرحلية نذكر منها مايلي:

1_الإفصاح عن السياسات المحاسبية: يجب أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة، ويعني ذلك الإفصاح عن المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها.[1]

وبيان كيفية تطبيقها باعتبارها أنها الأكثر ملائمة وفقا لظروفها وقد صدر في هذا الشأن الرأي المحاسبي رقم (22) عن مجلس المبادئ المحاسبية، والتفسير رقم (20) عن مجلس معايير المحاسبية المالية، ووفقا لهذا المعيار يجب الإفصاح عن هذه السياسات في شكل ملخص واحد مستقل بدلا من إظهارها في شكل ملاحظات متعددة.

2_الإفصاح عن التغيرات المحاسبية: يفترض أن تتبع المؤسسة الاقتصادية نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ولكن نتيجة حرية الإدارة في اختيار المبادئ المحاسبية التي كانت تستخدمها مما يؤثر جوهريا على نتيجة الأعمال والمركز المالي وهذا بدوره يؤدي إلى صعوبة تفهم وتفسير المعلومات وتجعلها غير قابلة للمقارنة، مما قد يؤدي إلى سوء الفهم وتضليل متخذي القرارات، وقد صدر في هذا الشأن العديد من الدراسات أهمها الرأي المحاسبي رقم (22) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية APB والدراسات المحاسبية أرقام والدراسات المحاسبية أرقام 63، 73، 95، 111 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وقد حرصت هذه الدراسات على إلزام المؤسسات الإقتصادية بالإفصاح عن التغيرات المحاسبية، وبيان تأثيرها بصفة مستقلة وواضحة على نتيجة الأعمال.

3_الإفصاح عن أثر التضخم والتغيرات في الأسعار: يعتمد القياس المحاسبي على افتراض ثبات قيمة وحدة النقد، وقد أصبح هذا الإفتراض غير واقعي نتيجة التضخم وارتفاع مستوى الأسعار، ومن ثم أصبحت المعلومات المحاسبية غير ملائمة لإتخاذ

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص ص 153-154.

القرارات، ولأهمية التمسك بالقياس المحاسبي التاريخي تغليبا لمعيار القابلية للتحقق، فقد تعددت الإصدارات المحاسبية على إثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية.

4_الإفصاح عن الإلتزامات العرضية: أسفر التطور في بيئة الأعمال عن وقوع أحداث لم تصل بعد إلى مستوى العمليات التي تسجل في الدفاتر ولكنها قد تؤثر جوهريا على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وتؤثر بدورهاعلى تقييمات وتنبؤات متخذي القرارات، ومن أهم خصائص هذه الإلتزامات أنها غير مؤكدة، وتتوقف نشأتها على شروط وقوع حدث معين في المستقبل يسفر عن تحديد قيمة الإلتزام وتاريخ استحقاقه واسم المستفيد، وقد يترتب على وقوع هذا الحدث تحمل المؤسسة الاقتصادية لأعباء كبيرة مقابل نشأة هذا الإلتزام ومن أهم الإلتزامات العرضية مايلي:

- الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المؤسسة.
- قيام المؤسسة بضمان قروض البنوك لمؤسسات أخرى.
- التعهدات التعاقدية.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبية المالية عدة إصدارات في هذا الشأن وقد وضعت هذه الدراسات قواعد لتحديد ماهية الإلتزامات العرضية وكيفية الإفصاح عنها.

إذن وحسب تصورنا فإن الإفصاح المحاسبي في مضمونه الجديد يوفر المقومات التي تضفي الثقة على المعلومات المحاسبية والمالية، مما يؤدي إلى رفع مستوى جودتها وبالرغم من أن هناك إفصاحات اختيارية فإن هذا لا يعني عدم جدواها ولكن هذه الجدوى تتوقف على مدى أهمية هذه التغيرات في كل مجتمع.[1]

الفرع الخامس: الإفصاح عن المخاطر.

[1] أبو القاسم محمود أبو ستالة، مرجع سابق، ص 154_155.

حيث يساهم الإفصاح عن المخاطر في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ومركزها المالي وكذلك يساعد في اتخاذ قرارات تتلائم وتلك المخاطر المفصح عنها، كما أن الإفصاح عن المخاطر في القوائم المالية يمكن مستخدمي هذه القوائم من التنبأ بأي فرص أو احتمالات أو أي تهديدات قد تؤثر على المؤسسة حاليا أو مستقبلا وإدارة هذه الفرص أو تهديدات أي أن الإفصاح عن المخاطر يعزز الثقة في القوائم المالية والذي يساعد على حماية حملة الأسهم، وتوفير معلومات للأطراف الخارجية بالإضافة إلى الكشف عن الحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة وتتيح لأصحاب المصلحة من تقييم هيكل رأس المال وتحديد درجة المخاطرة للشركة والقضاء على أسباب الفساد المالي والإداري في الشركة.

الفرع السادس: البساطة وعدم التعقيد.

يشير مصطلح تبسيط إعداد القوائم المالية إلى درجة حصول الجمهور على البيانات المالية المفصح عنها في القوائم المالية بسسهولة، بالإضافة إلى وجودها في القوائم المالية بلغة بسيطة قدر الإمكان دون الإخلال في استخدام مصطلحات الضاعة المحاسبية المالية ولا ضير في استخدام شروحات أشكال وصفية وتفسيرية للبيانات المالية المفصح عنها في القوائم المالية.

الفرع السابع:التحليل والوضوح.

يجب استخدام التحليل المالي والمحاسبي للدقيق للبيانات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث تسهم عملية تحليل البيانات في التأكد من مصداقية ودقة البيانات الواردة، بالإضافة إلى الوقوف على أوجه القصور والخلل في القوائم المالية الأمر الذي يساعد على إصدار قوائم ذات دقة عالية وخالية من الأخطاء، كما أنه من الضروري تصور الوضع المالي للمؤسسة المطلوب إعداد القوائم المالية الخاصة بها بشكل واضح دون أي غموض أو عدم معرفة جزئية ولو صغيرة تكون ضمن القوائم المالية، حيث يؤثر الوضوح

على طريقة الإفصاح المحاسبي والمالي عن المعلومات الواردة في القوائم المالية، كما يجب تضمن المعلومات الجوهرية في القوائم المالية.[1]

المطلب الثاني: مقومات وتكاليف الإفصاح في القوائم المالية.

الفرع الأول: مقومات الإفصاح في القوائم المالية.

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ذات جودة عالية لا بد أن يرتكز على مجموعة من المقومات الأساسية والتي تتمثل في:

أولا: تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية:[2]

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والفرض من استخدمها، فمنها من تستخدم هذه المعلومات بصفة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية، الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون، والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها، فتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومة المحاسبية تسبق الحاجة لتحديد الغرض من استخدامها، كما أن تحديد هذه الفئة يساعد أيضا في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو الشكل أو صورة العرض، ذلك لأن مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية تتوقف بشكل كبير منها على مدى ما تملكه الفئة المستخدمة لهذه القوائم من مهارة وخبرة في تفسير تلك المعلومات والإيضاحات، أي أنه يمكن أن تكون ملائمة لإستخدامات فئة معينة ولا تكون ملائمة لاستخدامات فئة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهمها، وبناءا على ذلك يجب

[1] http//almohasaba.com يوم 2004/05/11، على الساعة 14:22.

[2] محمد مطر، التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، مرجع سابق، ص 336.

إعداد القوائم المالية في ظل فرضية وجود مستويات مختافة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه القوائم.

ثانيا: تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية:

ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبيةبخاصة الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لإستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى، فتعتبر أي معلومة ملائمة لمستخدم معين، إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الإستفادة من تلك المعلومة في غرض معين، لذا لا بد قبل تحديد ما إذا كانت المعلومات المقدمة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد الغرض الذي تستخدم فيه، إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم وغرض معين وقد لا تكون ملائمة لغرض بديل.

ثالثا: تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات والإيضاحات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية، ويتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الإفتراضات والمبادئ المحاسبية، وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، ومن بين أهم القيود التكلفة التاريخية والأهمية النسبية، فتوفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يتطلب إعادة النر في القيود التي تحكم إعداد هذه القوائم، وإعادة ترتيب الأهمية النسبية لخصائص المعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجع كفة خاصة الملائمة على الخواص الأخرى للمعلومات كون أن الملائمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات التي يجب أن

يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المناسب، مما يجعل من الضروري إجراء المقايضة بين الملاءمة بين الخواص الأخرى للمعلومات تمثل قيدا على الملاءمة كالموضوعية، القابلية للتحقق، والأهمية النسبية من جهة أخرى.[1]

رابعا: تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية:

يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في جداول لأخرى مكملة تلحق بها، لما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في القوائم المالية،[2] فزيادة الإفصاح عن المعلومات التي تعرض في القوائم المالية الأساسية والإضافية لتقديم معلومات أخرى توضيحية أو تفصيلية من أجل أن تكون الصورة واضحة ومكتملة عن الأحداث والعمليات الإقتصادية للمؤسسة عن فترة معينة، فإنه يمكن استخدام الأساليب والطرق الآتية:[3]

1- **التوضيح بين قوسين:** تقدم الإضاحات الإضافية بين الأقواس بشكل مختصر بعد العنصر الوارد في القائمة المالية مباشرة بمعنى أنها تفصح عن معلومات إضافية وتصنيف مزيدا من التوضيح والإلزام.

2- **الملاحظات:** تستخدم عندما لا يكون مناسبا إظهار الإفصاحات بين قوسين، خصوصا عندما يتطلب التوضيح شرحا مطولا، وتعرض الملاحظات لكل الحقائق العامة بأكبر قدر ممكن بالإيجاز والإكتمال.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص ص 349-350.

[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 380.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص ص 354-355.

3-بنود المقابلة أو متصلة: أي ان تدرج المعلومة في مكان ما من القائمة وتدرج معلومة مرتبطة بها في مكان آخر من القائمة نفسها، بحيث تمثل العلاقة بين عنصر الأصول وآخر من الخصوم، كأن يتم تخصيص صندوق خاص لبعض النقدية من أجل استخدامها في تسديد سندات القرض. ويذكر أمامه: أنظر جانب الالتزامات كما يذكر في جانب الخصوم أمام عنصر السندات المستحقة (أنظر جانب الأصول).

4-الجداول المرفقة: تسنخدم جداول منفصلة لعرض المزيد من المعلومات التفصيلية عن بعض الأصول أو الخصوم، بصفة أن الميزانية تعرض عنصرا مجملا واحدا يتضمن عدة عناصر فرعية لهذا العنصر، كأن يدرج في الميزانية رقما يمثل مجموع قيم الأصول الطويلة الأجل، ويتم عرض عناصر هذه الأصول في الجدول المفصل.

خامسا: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية:

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، أي أن تتوفر المعلومات لدى متخذ القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات،[1] حيث يعد التوقيت المناسب واحدا من ثلاث صفات هامة لخاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، حيث يجب أن يتوفر التوقيع الملاءم في إعداد وعرض وتقديم تلك المعلومات لمستخدميها، كما أن منفعة المعلومة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله عليها في الوقت المناسب، ولذلك ركزت قوانين الشركات في الدول المختلفة وكذا تعليمات هيئات أسواق المال العالمية على أن تلزم المؤسسات المدرجة في تلك الأسواق بأن تقوم بإعداد وعرض هذه المعلومات خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية، وتزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية المرحلية الربع أو

[1] ناجي بن يحي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 380.

النصف سنوية، قد توفر معلومات حديثة ومستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية، وعدم الإكتفاء بالتقارير والقوائم المالية السنوية.[1]

الفرع الثاني: التكاليف الناجمة عن الإفصاح في القوائم المالية:

تتأثر قرارات الإفصاح بالتكاليف المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية، ويمكن ذكر أهم هذه التكاليف فيمايلي:

أولا: تكاليف التجميع والتشغيل:

وهي التكاليف التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر، وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح.

ثانيا: التكاليف الناجمة عن الدعاوي القضائية:

إذا ما قامت المؤسسة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن مستخدمي تلك المعلومات للمحاسبية يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إداارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة إعتمادهم على التنبؤات الخاطئة.

ثالثا: التكاليف السياسية:

للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسات دور مهم في تحديد الإجراءات الساسية التي تتخذ إما في صالح هذه المؤسسات أو غير صالحها، فالمؤسسات التي تظهر في قوائمها المالية أرباحا خيالية عادة ما تكون محط أنظار السياسين والعاملين، والجمهور العام وغالبا ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه المؤسسات

[1] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص 356.

لإجراءات سياسية للحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها كفرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من إلتزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

رابعا: التكاليف المترتبة على التأثير السلبي على الموقف التنافسي للمؤسسة

يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على تنافسية المؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها، ومن المعلومات الحساسة في مجال الإفصاح تلك المتعلقة بالبحوث والتطوير وكذا المنتجات الجديدة، فالمؤسسة التي تتفوق على منافسيها في هذين المجالين تجد عدة صعوبات في عملية اتخاذ القرارات عندما ترغب في زيادة رأس مالها، فمن جهة لا يقبل المستثمرون على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطوير أو بالمنتجات الجديدية، ومن جهة أخرى فإن توفير المعلومات قد يخدم المنافسيين ويساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.

المطلب الثالث: عوامل ومعوقات الإفصاح في القوائم المالية:

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

بصورة عامة القول أن المحاسبة وتطبيقات الإفصاح عن القوائم المالية تتأثر بعوامل متنوعة ويمكن أن نعرضها في مجاميع رئيسية يندرج تحت كل منها مجموعة من العوامل التي لها أثر واضح على الإفصاح ومن هذه العوامل مايلي:

أولا: العوامل العامة:

تشكل هذه العوامل خليطا من العوامل التي قد يراها البعض غير ذي علاقة بموضوع الإفصاح، ولكن من يبحث في الآثار التي تسيبها يلاحظ عكس هذه الفكرة فكل من هذه العوامل يشكل ضغطا إضافيا يقع على كاهل الوجدة لكي تفصح أكثر فأكثر عن معلومات القوائم المالية التي يمكن أن تفي بما يتطلبه كل عامل من هذه العوامل ويمكن أن تتكون العوامل العامة العوامل التالية:

1-النظام السياسي:

إن هذا العامل له أثر البارز على المحاسبة إذ أن طبيعة النظام المحاسبي يعد أحد انعكاسات الفكر السياسي، ومما لا شك فيه أن الاستقرار السياسي يؤثر وبشكل كبير على الحركة التجارية، وبالتالي على إعداد البيانات المالية فضلا عن نوع النظام السياسي (نظام اشتراكي أو رأسمالي)، ولا بد وأن يختلف الأمر بين البلدان النامية والمتقدمة إذ يتطلب في البلدان النامية أن تطالب الوحداتالمحاسبة بمدى تأثيرها على ميزان المدفوعات من خلال خططها المرسومة لتتم المصادقة على استثماراتها وإنشاء الأنشطة التجارية والصناعية الكبيرة في حين قد تطالب الوحدات في الجدول الإشتراكية بيان الآثار الاجتماعية لمنتجاتها أو خدماتها ويرى بعض الباحثين في مجال المحاسبة إن البعد السياسي في المحاسبة يشير إلى الجهات ذات الضغط في المحاسبة مثل مجالس المعايير وتعليمات الوزارات والهيئات المهنية.[1]

[1] مسعود بايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر، مصر، 2011، 1880.

2-الثقافة:

وما يقصد بهذا العامل الموروثات الشعبية لمجتمع ما أو إنها العرف السائد في مجتمع وهذه الأمور تؤثر على السياسة التي تتبعها الإدارة في إعداد القوائم المالية الخاصة بوحدتها الاقتصادية، ففي مجتمع يسوده التحفظ فإن العديد من الإجراءات المحاسبية التي تعكس التحفظ سيتم إتباعها.

ومن أمثلة ذلك مخصصات والإحتياطات الكبيرة نوعا ما مما سيؤدي بالنتيجة إلى تخفيض أرباح الوحدة الإقتصادية، وهذا يقودنا إلى تقسيم الوحدة بأقل من واقعها وهذا يعكس التحفظ وسيؤدي ذلك بالنتيجة إلى التأثير في مستوى الإفصاح بشكل مباشر فلن يتم الإفصاح عن أسباب الإحتفاظ بهذه المخصصات والإحتياطات الكبيرة، لأن العامل النفسي المروث سيلعب دورا في هذا الموضوع.

3-المناخ الإجتماعي:

يقصد بهذا العامل المجتمع وموقفه تجاه الوحدة الاقتصادية أي مدى التأثير المعتقدات الفكرية للأفراد بعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وبالتالي مواقفهم من الوحدة الاقتصادية.

وينعكس موقف مستخدمي القوائم المالية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية زيادة أو نقصانا. إذ أن دعم أفراد المجتمع للوحدة الإقتصادية ورغبتهم بالاستثمار فيها أو الإقبال على منتجاتها أو خدماتها، يدفعهم إلى عدم مطالبة الوحدة الاقتصادية بالتفاصيل التي تتبعها، ولكن إذا كان هناك استثمار وانخفض مستوى الثقة بالوحدة الاقتصادية لسبب ما، فإن الأفراد سيطالبون الوحدة بإفصاح أكبر وبتفاصيل أدق أكثر، ومن جانب آخر فإن مستخدمي القوائم المالية يطالبون بتقارير حول وضع الوحدة الاقتصادية

وسياستها المالية، والسبب في ذلك هو زيادة ثقتهم بالوحدة المحاسبية بهدف إطمنانهم على أموالهم.[1]

4-المؤشرات الدولية:

إن مستوى النشاط الدولي يعد من العوامل المؤثرة في التطبيقات المحاسبية فالبلدان ذات النشاطات التجارية الخارجية والعلاقات الاقتصادية مع الشركات في البلدان الأحرى فإن هذا يؤثر على الطرق والممارسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، فمثلا تعاملات تستوتجب الحاجة لأسعار التحويل واستخدام الطرق المحاسبية الخاصة بتوحيد بيانات القوائم المالية للوحدات الإقتصادية الموجودة في بلدان مختلفة (الشركات التابعة والقابضة)، وهذه العوامل تظهر واضحة من خلال الشركات المتعددة الجنسية أو الشركات العابرة الحدود إذا إمكانية عمل هذه الوحدات في أقطار عديدة لا بد وأن تواجه بالتزامات تجاه البلد المضيف.[2]

ثانيا: العوامل القانونية:

للقوانين والتشريعات السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية أثر مهم جدا في مجال الافصاح وكذلك المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق فهي أيضا تؤثر بدرجة كبيرة على الإفصاح.[3]

ويندرج تحت هذه المحموعة العوامل ذات الصلة بالقانون وفرضه ويمكن تحيد اثنين من هذه العوامل التي لها آثارها الواضحة على الإفصاح وهذه العوامل هي:

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ص 122-123.

[2] يحي محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء المحاسبة دار الوئام للنشر، مصر، 2005، ص 156.

[3] أحمد مهدي هادي العنزي، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 4، جامعة القادسية، العراق، 2013، ص 231.

1-النظام القانوني:

إن النظام القانوني يؤثر على التنظيم المحاسبي فالدول ذات التتقليد للقانون الروماني مثل فرنسا، وألمانيا تكون أكثر صرامة وأقل مرونة على عكس بعض الدول مثل: أمريكا وبريطانيا فإن الأنظمة المحاسبية لها تميل لأن تكون منفصلة وشاملة، وهذا ما جعل محترفي المحاسبة ينشؤون قوانين خاصة بها ذات معايير عالية المستوى من المتطلبات إلا أنها ضمن المعايير المحاسبية الدولي[1]

2-الأنظمة الضريبية:

يعد النظام الضريبي عاملا مؤثرا بالنسبة للوحدة الاقتصادية فعلى سبيل المثال في فرنسا وألمانيا يتم اعتبار التقرير المحاسبي كأساس لتحصيل الضرائب من الوحدة الاقتصادية (أي تحديد قدرتها الضريبية) أما في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة تعد الوحدات الاقتصادية تقريرين أحدهما لحملة الأسهم والثاني يقدم إلى دوائر الضريبية التي ستعتمده لتحديد القدرة الضريبية للوحدة الاقتصادية والحسابات المعدلة المنشورة لأغراض الضريبية تسلم بشكل منفصل عن التقارير إلى حملة الأسهم.[2]

ثالثا: العوامل الاقتصادية

إن للعوامل الاقتصادية تأثير لا يمكن تجاهله على الإفصاح ويندرج في مجال العوامل التي لها علاقة بالاقتصاد والتي تتمثل في:

[1] اسماعيل محمود، دور القوائم المالية المعدة وفق IFRS في توجيه وتشجيع الاستثمارات، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2008، ص 107.

[22] أحمد نور، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة العالم العربي، مصر، 2004، ص 97.

1-ملكية المشروع:

إن الأخذ بنظر الإعتبار ملكية المشروع يعد من الأمور الأساسية في الإفصاح إذ أن الملكية المشروع لفرد واحد أو مجموعة أفراد محدودين لا يشبه كون المشروع عائد لعدد كبير من الأشخاص، إذ أن الملكية الفردية لا تتطلب من المحاسب الإفصاح وبصورة عامة لأن المستفيد حين لا يكون سوى مالك المشروع وهو الذي يعرف ما يحتاج إليه من المعلومات فضلا على أن كل المعلومات متاحة أمامه، أما عندما يكون المشروع مملوك لعدد كبير من المالكين فإن الأمر يتطلب أن يتعرف كل شخص على ما يحدث داخل المشروع وما يحققه من انجازات أو ما يصيبه من إخفاقات خلال السنة.[1]

2-مجال عمل المشروع:

إن مجال عمل المشروع يؤثر على طبيعة النظام المحاسبي من حيث كون مجال عمل المشروع زراعي أو صناعي أو خدمي أو تجاري، إذ أن لكل من هذه الأنشطة خصوصية في مجال العمل المحاسبي، وبالتالي سواء بشكل مباشر أو غير مباشر تؤثر على الإفصاح.[2]

3-المصادر المالية:

وهي من المؤثرات المهمة إذ يلاحظ أن المؤسسة تحاول الإفصاح عن المعلومات من خلال القوائم المالية التي يعدها المحاسبين وتحاول الإدارة من خلال هذه التقارير جذب المستثمرين إليها محاولة منها الحصول على مصدر لتمويل عملياتها بغية الرغبة

[1] محمد مطر سليم، أهمية الإفصاح عن المعلومات المالية المنشورة، العدد 47، مجلة المدقق مجلة مهنية متخصصة تصدر عن جمعية مدققي المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2001، ص 16.

[2] محمد سمير، العلاقة بين مفهوم مستوى الافصاح ودرجة التقدم الإقتصادي وتأثيرها على دور المراجع الخارجي، العدد الأول، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2003، ص 42.

في التوسع في نشاطها فضلا عن الرغبة في الإقتراض من المصارف أي الرغبة في الحصول على المصادر المالية يؤثر على الإفصاح.[1]

4-التطور والنمو الإقتصادي:

يشكل هذا المؤشر آثار واضحة على الممارسات والتطبيقات المحاسبية، فكلما كان المجتمع الاقتصادي الذي تعمل وسطه المحاسبة متطورا كان ذلك الأمر دافعا لتطور المحاسبة، لأن الحركة الاقتصادية تولي اهتماما بالمحاسبة وبالمعلومات والتقارير التي يعدها القائمون على المحاسبة وكما هو واضح مع الدول المتطورة اقتصاديا ولكن الأمر مختلف مع الدول النامية إذ لا نلاحظ اهتماما بالتقارير والمعلومات الممحاسبية فانتشار البورصات وزيادة تداول الأسهم للشركات، كلها أمور تشير إلى تطور ونمو اقتصادي ومع هذا التطور والنمو يزداد الاهتمام بالتقارير والمعلومات المحاسبية وكذا القوائم المالية.[2]

5-التضخم:

إن التضخم وكما هو معروف لدى الجميع يشير إلى الإنخفاض في القدرة الشرائية لوحدة النقد وهذا الشيء يتسبب في عدم إعطاء الصورة الحقيقية لمحتوى القوائم المالية من الأرقام التي تعبر عن التكلفة التاريخية لمعظم البنود التي تتضمنها القوائم المالية، مما يتسبب بابتعاد قييم البنود التي تتضمنها القوائم المالية عن الحقيقة.[3]

---

[1] محمد حسين، أثر الافصاح عن المخزون السلعي على أسعار الأسهم دراسة نظرية، تطبيقي، العدد الثاني، المجلة العلمية للتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002، ص 55.

[2] يحي محمد، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبية الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، 2005، ص 85.

[3] إيهاب خالد عشماوي، إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم والسياسات المحاسبية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، مصر، 2004، ص 45.

6-الأسواق المالية:

إن عملية بيع وشراء الأسهم لا تتم إلا يوجود سوق مالية نشطة في المجتمع الذي تنتمي لإليه الوحدة الراغبة في الحصول على تمويل من الأفراد وذلك من خلال شرائهم لأسهمها إذ تلعب البيانات المالية دورا مهما في تشجيع الأفراد بالإقبال على عملية شراء الأسهم إذ إن التوسع المعلوماتي مزورة ملحة من ضرورات أسواق الأوراق المالية لغرض زيادة حجم قاعدة المستثمرين، ولكن هذا الأمر لا يتعلق كذلك بالمحللين الماليين والسبب في ذلك كون أن الأفراد المستثرين لا يمتلكن القدرة الكافية في التعامل مع ما هو معروض من معلومات في التقارير والقوائم فيلجأ الأفراد إلى المحللين الماليين والذين بدورهم يقومون بممارسة نوع من الضغوط على الوحدة المحاسبية في سبيل الإفصاح عن البيانات المالية ذات الموصفات العالمية بالتالي ولزيادة مبيعات الأسهم يتطلب الأمر من الوحدات الإنصياع إلى مطالب المحليين.[1]

رابعا: عوامل تتعلق بالمحاسبة

يمكن تحديد العوامل التي تؤثر على الإفصاح بالعوامل التالية:

1-مهنة المحاسبة:

إن الحديث عن مهنة المحاسبة ينصب على مذدى الإحتراف الذي يمتلكه الأشخاص الذين يمارسون هذه المهنة فعنما تتطور مهنة المحاسبة يكون هذا الأمر دافعا قويا إلى تطوير النظام المحاسبي وهذا التطور التابع نتيجة الإحتراف يكون أكثر فاعلية من التطور الذي يفرض على المحاسب ولا يأتي الإحتراف في أي مهنة من فراغ بل يأتي من التوجيه العلمي في المجتمع ومدى كفاية المناهج التعليمية أثرا واضحا في إعداد جيل من المحاسبين المتمكنين والذين بإمكانهم رفع المستوى المهني للمحاسبة وبالتالي إعداد

[1] يحي محمد أبو طالب، مرجع سابق، ص 92.

البيانات التي يمكن أن تخدم المجتمع وعرضها بشكل يمكن أكبر عدد ممكن من مستخدمي المعلومات المحاسبية من الإستفادة من تلك المعلومات.[1]

2-الأبحاث العلمية:

إن ما تحدثنا بهه حول الإرتقاء بالمحاسبين لا يمكن أن يستند إلى فراغ ولكن الأمر مرهون بتشجيع الأبحاث والدذراسات العلمية وهذا الأمر يهيئ بيئة سليمة ومحمية لبناء هيكل ارتكازي للتعليم والثقافة المحاسبية، هذه الأبحاث والدراسات تعد واحدة من العوامل التي تساعد وبشكل أساسي للنهوض بالمحاسب من أجل تطوير قدراته المهنية ومتابعة كل ما هو جديد في مجال الساحة العلمية لغرض تلبية حاجات ومتطلباتت المجتمع المتزايدة.[2]

3-التنظيمات المحاسبية:

ويقصد بالتنظيمات المحاسبية المنظمات التي تعنى شؤون المحاسبة وهدذه المنظمات قد تكون دولية أو إقليمية أو حتى محلية ويظهر أثر هذه المنظمات من خلال ما تصدره من معايير التوصيات وتعليمات إلى المحاسبين لغرض الأخذ بها وقد يستفاد منها لغرض المقارنة بين ما يقوم به المحاسب من نشاط وبين ما مطلوب منه القيام به.

وأخيرا يمكن القول أن هنالك نوع من الإلتزام الأخلاقي من قبل المحاسبين تجاه مستخدمي المعلومات المالية بإظهار البيانات المنضورة بمستوى حاجات مستخدمي البيانات وهذا يفرض عليهم أن يطوروا أنفسهم من خلال متابعة الدراسات والأبحاث

[1] خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 84.

[2] عبد القادر حلمي، المشاكل المحاسبية، مطبعة دار التأليف، مصر، 2013، ص 166.

المحاسبية فضلا عن متابعة آخر التطبيقات المحاسبية.[1]

الفرع الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية.

يتم الوصول للمستوى الأمثل من الإفصاح عندما يتم تحديد احتياجات مستخدمي البيانات بشكل دقيق، ويرافقه القدرة والرغبة لدى الإدارة في نشر هذه المعلومات، إلا أن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل.[2]

- مساعدة المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي قد يضر بمصلحتها؛
- يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الإتحادات العالمية مما يؤدي التكاليف المترتبة على امنشأة، حيث أن إتاحة الكثير من المعلومات قد يؤدي بالإتحادات العالمية إلى المطالبة بزيادة الأجور نتيجة ارتفاع الأرباح وتوزيعها، كما أن الإفصاحات الإضافية في هذا المجال قد تؤدي إلى الإستفادة من هذه المعلومات من قبل اتحادات العمال في سعيها لتحسين موقفها ضد مصلحة الشركة أو المساهمين؛
- تفاوت الكفاءة عند مستخدمي القوائم المالية في قراءة وتفسير واستعمال البيانات المحاسبية المفصح عنها؛
- وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أقل من نشرها في التقارير الدورية؛
- عدم إلمام المنشأة بالإحتياجات المختللفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات.

[1] خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات "الناحية النظرية" الجزء الثاني، دار وائل للتوزيع والطباعة، عمان 2006، ص 89.

[2] رجا ماجد بصول، مرجع سابق، ص ص 99-100.

ويرى بعض الباحثين أن الإفراط في عملية الإفصاح قد تضر بمصلحة المؤسسة وبمصلحة الكثير من المستفدين وفي هذا انتهاك لسرية بعض المعلومات، واختراق المنافسين لمعلومات سرية عن المؤسسة الأمر الذي قد يضر بمصلحتها.

كما أن عدم قدرة بعض المستثمرين على فهم السياسات والإجراءات المحاسبية، وكذلك المصادر البديلة التي تزود متخذي القرار ومستخدمي القوائم المالية بالمعلومات بنتكلفة أقل من قيام المنشأة بنشرها كلها عوامل تعيق عملية الإفصاح في القوائم المالية، كما أن افتقار المنشأة لمعرفة حاجات المستثمرين والفئات المختلفة المستخدمة للقوائم المالية يؤدي إلى وجود فجوة بين معدي المعلومات ومستخدميها في تحديد أهميتها وفقيمتها، هي أيضا عامل من العوامل المعيقة لعملية الإفصاح.[1]

وبالرغم من معوقات الإفصاح السالف ذكرها إلا أنه هناك عدة محددات تعيق من عملية الإفصاح في القوائم المالية من بينها المحددات الحاكمة واالتي من خلالها تلجأ المؤسسات إلى الإفصاح الإختياري وليس للإفصاح العادل، وتتمثل المحددات الحاكمة في حجم الشركة ونوع الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، حيث قام العديد من الباحثين بدراسات في هذا الشأن من بينهم (AHMED & NCHOLLAS – 1994) التي أثبتت أن المؤسسات كبيرة الحجم تملك الموارد والخبرة الضرورية لإنتاج ونشر قوائم مالية أكثر إفصاحا وتفضيلا من المؤسسات الصغيرة الحجم، وبالتالي يكون تالطلب على المعلومات من المؤسسات كبيرة الحجم أكثر من المؤسسات الصغيرة الحجم، أما بخصوص نوع الصناعة فلقد توصلت نتائج دراسة أوليفيرا وآخرون سنة 2006 أن المؤسسة المنتمية لقطاعات اقتصادية ذات حساسية تكنولوجية أي عالية التقنية، تميل للإفصاح الإختياري

[1] محمد الهاديي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، على الإفصاح وجودة التقارير المالية، دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة2، الجزائر، 2014/2013، ص 110.

أكثر مقارنة بالصناعات الأخرى، ولقد قدمت دراسة فريتشا سنة 2001 دليلا ميدانيا على أن المؤسسات المنتمية إلى القطاعات الاقتصادية ذات حساسية تنافسية تنجم عن التوسع الشديد في الإفصاح خوفا من الأضرار بمركزها التنافسي.[1]

حيث استنتج الباحثون بأنه هناك عدة معوقات للإفصاح كانت تضمن الإدارة بأنها تصب في مصلحتها مثل الإفراط في نوفير المعلومات فهو يعد مكلفا ماديا للمؤسسة ومهنيا في حالة كشف أسرارها من طرف منافسيها في السوق، ومربكا معلوماتيا لمستخدمي القوائم المالية في حالة عدم وجود الخبرة اللازمة لإستعمالها بالشكل الصحيح، لذلك على المؤسسة معرفة ما يجب الإفصاح عنه وما يجب حذفه.

[1] هديل توفيق أبو اليزيد أبو شلوع، محددات الإفصاح المحاسبي الإختياري في شركات المساهمة، دراسة نظرية وميدانية في بيئة الاعمال المصرية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة طنطا، مصر ، 2012 – 2013 ، ص ص 42 – 43 .

خلاصة:

خصص هذا الفصل لإستعراض مجموعة من المواضيع المهمة في الدراسة، وتفصيل كل مايخص جودة القوائم المالية، حيث يعتبر مفهوم جودة القوائم المالية من المصطلحات الجديدة التي تسعى إلى تطوير الأداء بصفة مستمرة، وعلى الرغم من ذلك نجد أن مفهوم الجودة من المفاهيم التي يلمها بعض الغموض ويختلف مفهومها من نطاق لآخر، وتناولنا أهمية جودة القوائم المالية في إتحاذ القرارات الإقتصادية، والخصائص التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية للحكم على جودتها .

حيث تم في هذا الفصل إستعراض أشكال القوائم المالية، تعد القوائم المالية وسيلة إيصال لمختلف المعلومات والبيانات المحاسبية لمستخدميها لتزويدهم بالمعلومات لإتخاذ القرارات الصائبة والرشيدة، بهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية التي تسعى لها كل الأطراف المستفيدة من تلك القوائم.

وتم إستعراض الدور الحاسم للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لماله من دور في توفير معلومات وبيانات محاسبية تتصف بالشفافية والوضوح والحياد، في إطار مستقر وملائم لتوليد قوائم مالية ذات جودة عالية، تعمل على مساعدة المستخدمين لتلك القوائم في اتخاذ القرارات الإقتصادية الصائبة.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لمؤسسة سونلغاز فرع المدية

تمهيد:

تجسيدا لما تم تناوله في الجزء النظري للإفصاح المحاسبي، وجودة القوائم المالية، ساعد ذلك في تحديد منهجية الدراسة، والهدف من هذا الفصل هو ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، وذلك للتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها في الجانب النظري للدراسة، والتي بينت أن للإفصاح المحاسبي دور فعال في تحسن جودة القوائم المالية.

ويتناول هذا الفصل وصفا لمنهجية الدراسة وإجراءاتها وطرق إثباتها، والإستبانة وكيف تم تصميمها للإجابة على أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، ثم يصف منهجية وطرق جمع البيانات، حيث كانت مؤسسة سونلغاز – فرع المدية – هي محل الدراسة، للتعرف على دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وكانت كالتالي:

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات وعرض النتائج وتحليلها

المبحث الثالث: معادلة الإنحدار

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة:

سنقدم في هذا المبحث عرض عام للشركة محل الدراسة في إطار منهجي، وذلك من خلال عرض الشركة القابضة ومجمع سونلغاز، عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG(فرع سونلغاز) والتعرف على مهامها وإسناداتها، وفي الأخير تقديم مديرية التوزيع بالمدية (وحدة تابعة لـ SADEG/RDC) من خلال عرض الهيكل التنظيمي للمديرية والتعرف على كل قسم، وصولا إلى قسم المالية والمحاسبة مكان إجراء هذه الدراسة.

المطلب الأول : عرض الشركة القابضة والمجمع سونلغاز:[1]

الفرع الأول: عرض الشركة القابضة (Le Holding SONELGAZ):

تكرّس القوانين الجديدة للشركة القابضة سونلغاز مبدأ المجمع الصناعي، ويتكون من سونلغاز **SPA** وشركاتها التابعة. وبما أن الأنشطة التشغيلية قد تم تحويلها إلى شركاتها، فإن شركة **Sonelgaz** القابضة **(Holding)** الآن تقود المجمع من خلال ممارسة مهام السياسة والإستراتيجية. على هذا النحو، فإنها تضع وتنفذ إستراتيجية التنمية للمجمع ككل والسياسة المالية والموارد البشرية. كما تهدف إلى إدارة المحفظة ومراقبة تطبيق اللوائح وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتفتيش.

إذا، ولضمان مهامها الجديدة، لدى **Sonelgaz** بنية ماكرو جديدة ومنظمة جديدة، وتنقسم كما يلي:

- **تقسيم صناعات الطاقة Le Pôle des Industries Energétiques (PIE):**المسؤول عن مراقبة الشركات **SPE**، **SKTM**، **GRTE**، **GRTG**،

[1] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz.

OS، CEEG، SKS، SKT، SKB، SKD، AMC، وكذلك المساهمات في الشركات **AEC ،TMBT ، SKH و NEAL**.

- **تقسيم الأنشطة الصناعية والأشغال والخدمات Le Pôle des Activités Industrielles،:(PITS) Travaux et Services**

المسؤول عن مراقبة الشركات **KAHRAKIB، KAHRIF، KANAGHAZ، INERGA، ETTERKIB، SOPIEG، TRANSMEX، SAT INFO، SMT، SOGC، MPV، IFEG HMP، ELIT، CREDEG، AMC، ROUIBA ECLAIRAGE، MEI، CASEG، GEAT، HYENCO** والمساهمات في الشركات **ALGESCO، BAOSEM، COMINTAL**.

- **مديرية الأمن الداخلي La Direction de Sûreté Interne (DSI):**

مسؤولة عن مراقبة الشركات **SWAT، SAR، SAT، SAH،**

- وعلاوة على ذلك، **إدارة الموارد البشرية** أصبحت **الإدارة التنفيذية لقطاع الموارد البشرية والتطوير التنظيمي، Exécutive du Capital Humain et du Développement de l'Organisation (DCH)**، وتأخذ تحت رعايتها أنشطة تطوير الأنشطة.

وتتمثل المهمة العامة لـ **(DCH)** في:

- ✓ تحديد وإدارة سياسات الموارد البشرية، وكذلك الرسوم المتحركة لقسم الموارد البشرية والدراسات التنظيمية لشركات مجمع **Sonelgaz**.
- ✓ تحديد ونشر سياسات الموارد البشرية والتنظيم بطريقة مجتمعة لجميع أنشطة وشركات المجمع.
- ✓ إدارة المواهب.

- ✓ الحوار الاجتماعي حول التوجهات الإستراتيجية.
- ✓ تنمية الموارد البشرية والتدريب، وأنظمة التقييم، والتعويض.
- ✓ مصاحبة للتحولات والمنظمات وظروف العمل.
- ✓ إدارة تنفيذ أدوات وعمليات الموارد البشرية المشتركة بالإضافة إلى تلك الخاصة بالمنظمة في جميع أنحاء شركات المجمع.

الفرع الثاني : عرض المجمع (Le Groupe SONELGAZ):[1]

خلال السنوات القليلة الماضية، كانت SONELGAZتعيش مرحلة مهمة بشكل خاص في تاريخها. ومن الآن فصاعدا، انتهت إعادة هيكلة سونلغاز، بعد صدور القانون رقم 01/02 في 05 فبراير 2002، مع إنشاء جميع الشركات التابعة.

التنظيم الجديدة الذي تم تحقيقه في فبراير 2017، أُنشِأَ **Sonelgaz** كمجمع صناعي مؤلف من 16 شركة فرعية. ونتيجة لذلك، تشكلت قطاعات أعمالها الأساسية: إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء، ونقل وتوزيع الغاز عبر القنوات.

ولتحقيق ذلك يعول المجمع على الشركات الآتية:

- شركة إنتاج الكهرباء **(SPE)**،
- شركة الكهرباء والطاقات المتجددة **(SKTM)**،
- شركة هندسة الكهرباء والغاز **(CEEG)**،
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء **(GRTE)**،
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز **(GRTG)**،
- النظام الكهربائي للمشغل **(OS)**، المسؤول عن إجراء نظام إنتاج / نقل الكهرباء،
- الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز **(SADEG)**،

[1] الموقع الإلكتروني: www.Sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

تختص الشركات **Kahrif**، **Kahrakib**، **Etterkib**، **Inerga** و **Kanaghaz** في مجال إنجاز البنية التحتية للطاقة (الهندسة والتركيب الصناعي وإنجاز الشبكات ...).

إضافة إلى ذلك، فإن الفروع المتخصصة في الأعمال الجانبية مسؤولة عن الأنشطة المساعدة، مثل صيانة معدات الطاقة، وتوزيع معدات الكهرباء والغاز، والنقل والمناولة الاستثنائيين، إلخ.

بالإضافة إلى ذلك، تمتلك **Sonelgaz** أيضًا حصصًا في الشركات التي يرتبط نشاطها التجاري بقطاع الكهرباء والغاز.

ويحتل المجمع مركزًا متميزًا في اقتصاد الدولة، بصفته المسؤول عن تزويد أكثر من ستة ملايين أسرة بالكهرباء وثلاثة ملايين بالغاز الطبيعي، وهي تغطية جغرافية لأكثر من 99٪ في معدل الكهرباء و59 ٪ لتغلغل الغاز.

المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG:[1]

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (بالاختصار SADEG)، هي شركة فرعية من بين الـ35 فرع لمجمع سونلغاز.

الفرع الأول: تاريخ الإنشاء:

إن إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرتبط بتفعيل نظم القانون 01/02 في 2002/02/05 المذكور سابقا، والمتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغاز عبر القنوات.

وسمحت التغيرات الاقتصادية الناتجة عن تطبيق هذا القانون بمرور سونلغاز إلى قابضة شركات (Holding de Societies) تمارس مهن مختلفة. وبدخول سونلغاز في

[1] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

إجراءات التفرع (Processus de filialisation) أنشأت الشركة الفرعية – سونلغاز التوزيع للوسط

– **S**onelgaz **D**istribution **C**entre – بالاختصار **SDC** في جانفي 2006 في شكل – شركة ذات أسهم فرع من مجمع سونلغاز، ومقرها الاجتماعي متواجد بشارع محمد بوضياف، بالبليدة.

وعرف شهر أفريل 2009 المرحلة الثانية من إجراءات إعادة الهيكلة والتي مست شعار الشركة:

(Le logo) وتغيير اسم الشركة ليصبح: شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط **S**ociété par abréviation ،de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az du **C**entre "**SDC**"، والإبقاء عليها كفرع من مجمع سونلغاز.

بعد ذلك وكمرحلة ثالثة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2017 ضم كل من شركة التوزيع الغرب، شركة التوزيع الشرق، شركة التوزيع الوسط وشركة توزيع الجزائر لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز " **S**ociété **A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az – **SADEG**–**SPA** "

بعد ذلك وكمرحلة أخيرة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2022 ضم كل من شركة التوزيع الغرب، شركة التوزيع الشرق، شركة التوزيع الوسط وشركة توزيع الجزائر لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز " **S**ociété **A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az – **SADEG**–**SPA** "

الفرع الثاني: المهام.

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG، مكلفة في إطار المهام المسندة إليها، بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وبتلبية حاجيات الزبائن وفقا لشروط التكلفة، نوعية الخدمة والأمان.

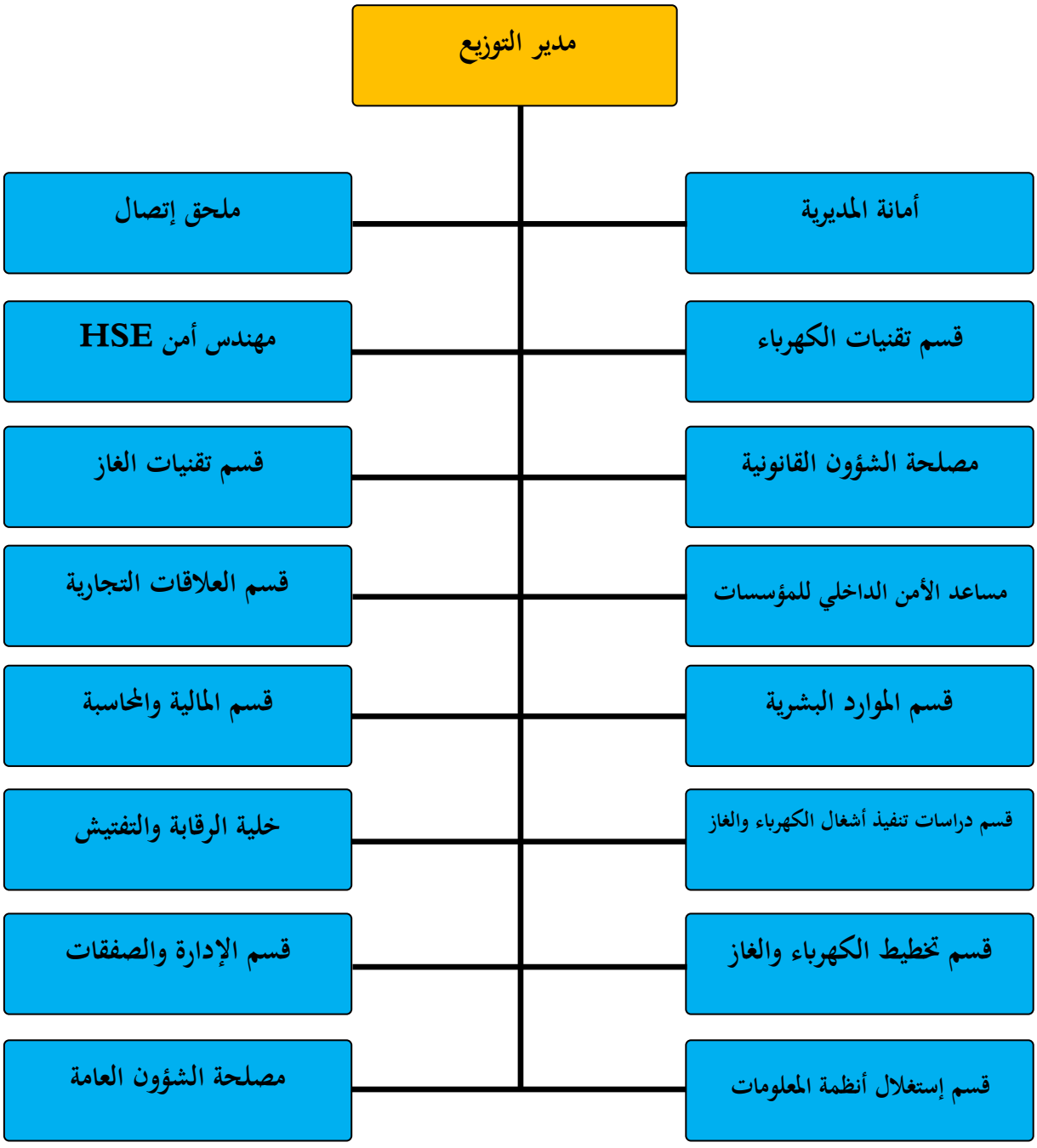
الفرع الثالث: الإسنادات.

- ✓ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛
- ✓استغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز؛
- ✓تطوير شبكات الكهرباء والغاز لما يسمح بربط زبائن جدد؛
- ✓ضمان الأمان والفعالية لهذه الشبكات؛
- ✓ضمان التوازن بين العرض والطلب فيما يخص الطاقة؛
- ✓تسويق الكهرباء والغاز.

المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية:[1]

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع:

الشكل رقم(1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.



المصدر: وثائق الشركة، مقدمة من طرف رئيس قسم المالية والمحاسبة.

[1] مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية، السيد: ساسان مسعود.

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

* **مدير التوزيع:** يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

* **الأمانة العامة:** دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.

* **مصلحة الشؤون القانونية:**

- تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)؛
- يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

* **مهندس الأمن HSE:** يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية؛
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن؛
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

* **ملحق الإتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛

- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية؛
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية؛
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

* **مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات:** ويقوم بالمهام التالية:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛
- تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

* **قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

* **قسم تقنيات الغاز:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.

* **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** وأغلب مهامه بالميدان:

- فيقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.

* **قسم الإدارة والصفقات:**

- مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛
- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع– التقنية والمالية؛
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

* **قسم العلاقات التجارية:** يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

أ-**مصلحة تطوير المبيعات:** وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

ب-**مصلحة التحصيل:** تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

ت-**مصلحة الحسابات الكبرى:** تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

* **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم هذا القسم بـ:

- تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها.
- طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز.
- تطوير المعلوماتية.
- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

* **قسم الموارد البشرية:** يهتم بـ:

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم.
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

* **مصلحة الشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية.
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.
- تسيير بريد المديرية.

- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.
- تموين مختلف المصالح.
- الاهتمام بالمشتريات.
- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

* **قسم تخطيط الكهرباء والغاز:** وتتمثل مهامه في:

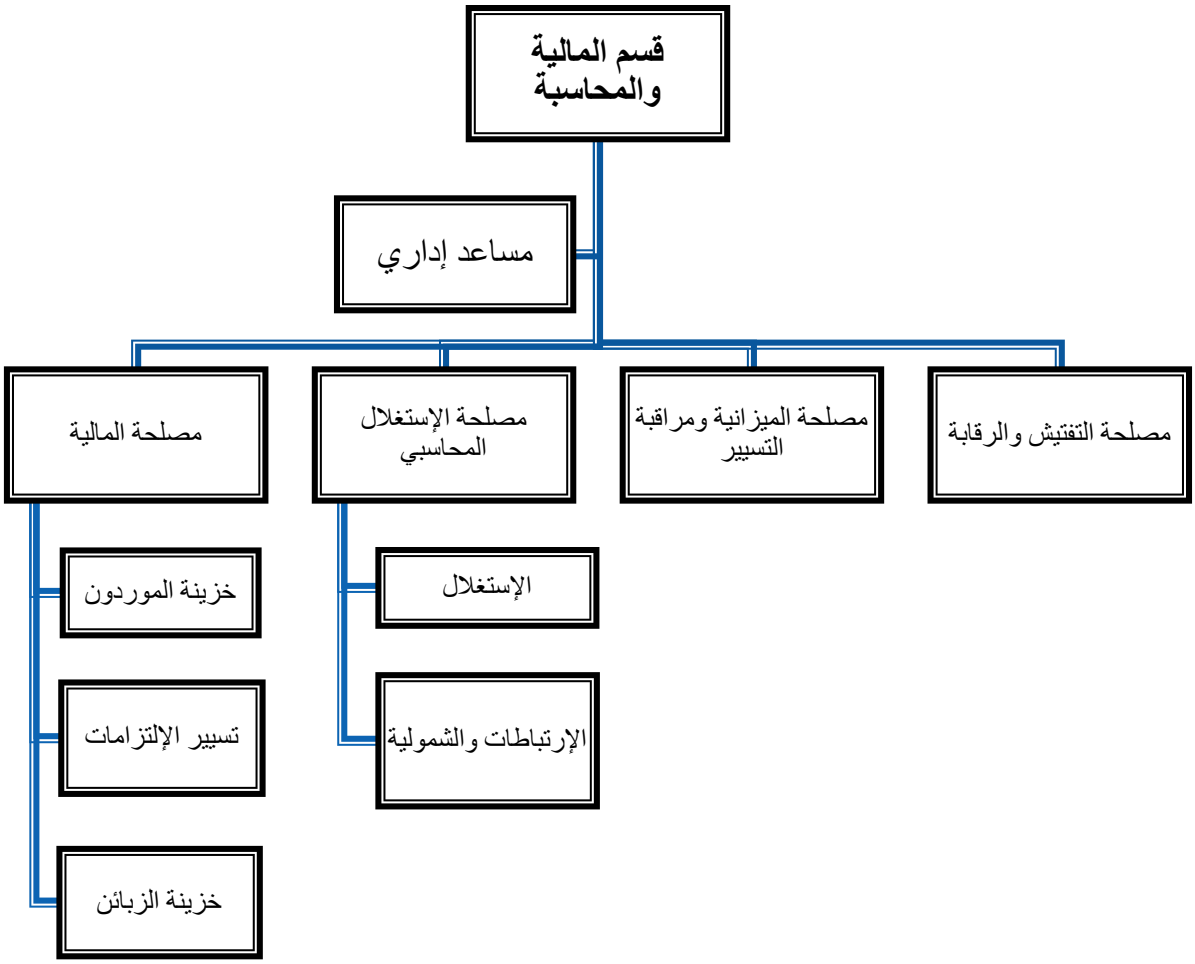
- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية.
- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء.
- ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة).
- إنجاز طلبات الربط.
- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

* **قسم المالية والمحاسبة:** ويقوم بالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية.
- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير.
- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية.
- إجراء مركزية الصناديق.
- إعداد الميزانية السنوية.
- إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط.
- ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة[1] :

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: وثائق الشركة، مقدمة من طرف رئيس قسم المالية والمحاسبة.

الفرع الرابع: شرح الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبةDFC :.

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات

[1] مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية، السيد: ساسان مسعود.

وكذا الضمان الاجتماعي، إعداد الموازنات التقديرية، أعداد جدول التقارب البنكي والقيام بالمراقبة الدورية لمختلق الأقسام، ويتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

1- مصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض إستثماري أو إستغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2- مصلحة الإستغلال المحاسبي:

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديد النتيجة.

3- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير :

وتقسم أعمالها إلى قسمين:

أ. **الموازنات التقديرية** :تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الإنحراف ولتقييم أداء المؤسسة.

ب. **مراقبة التسيير**: مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الإنحرافات وإكتشاف أسبابها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4- مصلحة التفتيش والرقابة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى إحترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات وعرض النتائج وتحليلها.

ضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(Spss) ، حيث نقوم أولا بوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وبعد إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار فرضيات الدراسة

المطلب الأول: مجالات الدراسة.

تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة بـ: سونلغاز ولاية المدية

الحدود البشرية: العاملين والموظفين بالمؤسسة

الحدود الزمنية:أجريت هذه الدراسة خلال فصل الثاني من السنة الداراسة 2023-2024

مجتمع وعينة الدراسة: تتكون من 40 عامل

أدوات الدراسة: تم إعداد استبانة صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss قد تم إعداد الإستبانة على النحو الآتي:

- ✓ إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- ✓ عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- ✓ تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- ✓ عرض الاستبانة على الاساتذة المحكمين
- ✓ توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين كما يأتي:

الجزء الأول: يتكون من البيانات العامة لعينة الدراسة: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: قسم على محورين:

المحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

المحور الثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة، حيث تم إعطاء درجات مقياس للدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(1-3): درجات مقياس ليكرت الخماسي.

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

المصدر: من إعداد الطالبة.

وانطلاقاً من هذه الدرجات ولتحديد الحدود الاتجاهات لكل فئة من فئات ليكرت الخماسي تم حساب طول المدى (4=1-5)، ثم قسمة طول المدى على عدد الفئات (0=5/4،8)، بعد ذلك إضافة العدد 0،8 إلى كل فئة تدريجيا ابتداءا من الفئة الأولى والنتائج كالآتي:

تقدير الاتجاهات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي:

الجدول رقم (2-3): تقدير الاتجاهات

المتوسط	الاتجاه العام
[1.00 – 1.79]	غير موافق بشدة
[1.80 – 2.59]	غير موافق
[2.60 – 3.39]	محايد
[3.40 – 4.19]	موافق
[4.20 – 5.00]	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج Spss، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- ✓ قياس معامل ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ.
- ✓ التكرارات والنسب المئوية.
- ✓ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- ✓ معامل الارتباط الخطي لسبيرمان Spearman.
- ✓ معامل الارتباط الخطي لبيرسون Pearson.
- ✓ الانحدار الخطي البسيط.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان.

لاختبار مدى صدق وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان لكل محور على حدا فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ لتحقق من ذلك.

وكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (3-3): نتائج معامل ألفا كرونباخ لأداة الاستبيان.

رقم	عنوان المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	06	0.955
2	تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية	06	0.932
	جميع محاور الاستبيان	12	0.970

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية والثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية كانت قيمته أكبر من 60،0%، فيما بلغت قيمة معامل الثبات الإجمالي 0.970 وهي قيمة تفوق 60،0%، وهذا يدل على أن أداة الاستبيان تتمتع بالثبات وصادقة لما وضعت لأجله.

أولا: الاتساق الداخلي للمحاور

وذلك بالاعتماد على معامل الارتباط سبيرمان spearman لقياس مدى توافق واتساق كل محور مع العبارات التي يتضمنها.

الاتساق الداخلي للمحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

الجدول رقم (4-3): الاتساق الداخلي لعبارات محور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تتبع المؤسسة إجراءات محاسبية محددة تزيد من التنافسية والوضوح في القوائم المالية	0.631**	0.000
2	تتمثل المؤسسة لمعايير محاسبية مستمدة من المعايير الدولية في إعدادها للقوائم المالية المفصح عنها	0.857**	0.000
3	يوجد توسع في الإفصاح المحاسبي، من خلال تقديم معلومات كافية حول المخاطر والتقديرات	0.881**	0.000
4	المعلومات المالية المفصح عنها تتميز بالبساطة والوضوح والتحليل والكفاية	0.790**	0.000
5	يتم الإفصاح عن المعلومات لجميع المتعاملين مع المؤسسة بدون استثناء وفي الوقت المناسب، وعبر الموقع الإلكتروني للمؤسسة	0.870**	0.000
6	يتم مراجعة المعلومات المالية بصفة منتظمة قبل الإفصاح عنها	0.930**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتبين لنا من خلال الجدول أن معامل الارتباط لسبيرمان لعبارات المحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية كانت كلها موجبة وعند مستوى معنوية أقل من 0.50 وهذا يدل على اتساق وصدق العبارات، وأنها تقيس ما وضعت لأجله.

الاتساق الداخلي للمحور الثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

الجدول رقم (5-3): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تخصص المؤسسة موارد كافية في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات	0.811**	0.000
2	تستثمر المؤسسة في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات المالية	0.810**	0.000
3	عمليات التدقيق التي تقوم بها المؤسسة توفر مستوى اعتمادية كافي	0.826**	0.000
4	تقدم المؤسسة التدريب اللازم للموظفين لضمان الإلتزام بالمعايير المحاسبية	0.787**	0.000
5	تحافظ المؤسسة على سرية وأمان المعلومات المالية بشكل كافي مما يتسبب في تكاليف إضافية	0.772**	0.000
6	تستثمر المؤسسة بشكل مناسب في طباعة ونشر الوثائق المالية	0.763**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن معامل الارتباط لسبيرمان لعبارات المحور الثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية كانت كلها موجبة وعند مستوى معنوية أقل من 05،0 وهذا يدل على اتساق وصدق العبارات، وأنها تقيس ما وضعت لأجله.

المطلب الثالث: عرض النتائج وتحليل البيانات.

أولا: النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

1. الجنس:

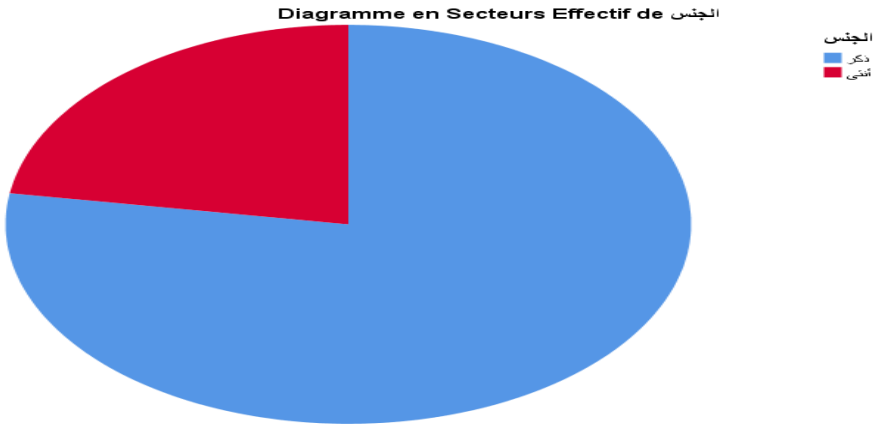
الجدول رقم (6-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	31	77.5 %
أنثى	9	22.5 %
المجموع	40	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن مؤسسة سونلغاز تعتمد بشكل كبير على الفئة القادرة على إعطاء إضافة من حيث الجهد العضلي والفكري، حيث كانت نسبة ذكور تفوق نسبة الإناث، حيث كانت نسبة الذكور 77.5 %، ونسبة الإناث 22.5%.

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

2. العمر:

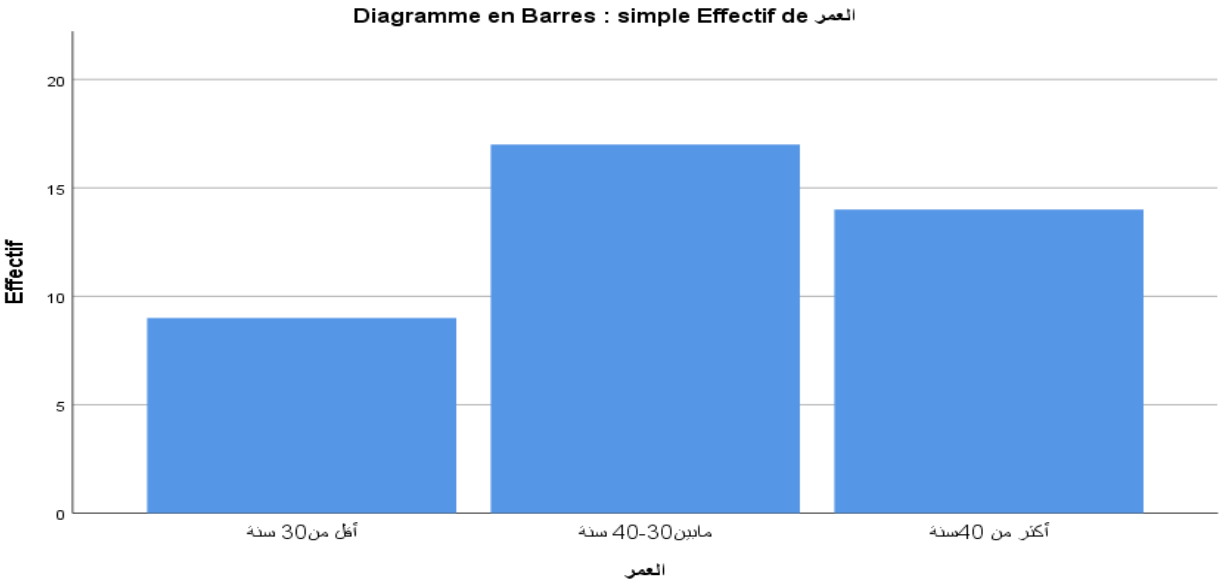
الجدول رقم (7-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	9	22 %
من 30- 40 سنة	17	42.5 %
أكثر من 40 سنة	14	35%
المجموع	**40**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على الفئة القادرة على إعطاء إضافة من حيث الجهد العضلي والفكري وهي الفئة 30- 40 والتي قدرت بـ42.5%، حيث كانت نسبة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة 22%، بينما فئة الأفراد الذين تزيد أعمارهم عن 40 سنة فقدرت بـ: 35%.

الشكل رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

3. المؤهل العلمي:

الجدول رقم (8-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

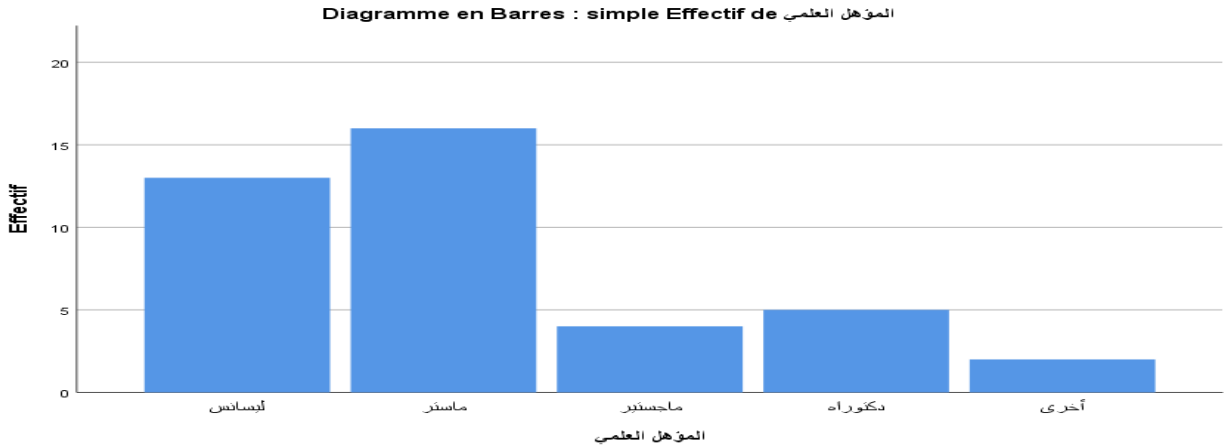
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	13	32.5 %
ماستر	16	40 %
ماجستير	4	10 %
دكتوراه	5	12.5 %
أخرى	2	5 %
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة من مستوى الدراسي ماستر حيث بلغت نسبتهم 40%، تليها فئة الأفراد الحاصلين على مستوى ليسانس بنسبة % 32.5، بينما بلغت نسبة الأفراد من ذوي مستوى دكتوراه بنسبة تقدر 12.5% ، حيث قدرت فئة أصحاب ماجستير بنسة 10%، لتأتي في الأخير أخرى بنسبة 5% .

يعود ذلك إلى حيز توزيع استمارات الاستبيان حيث خصص أغلباها لطبقة العاملين بالمؤسسة.

الشكل رقم (5-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

4. التخصص الأكاديمي:

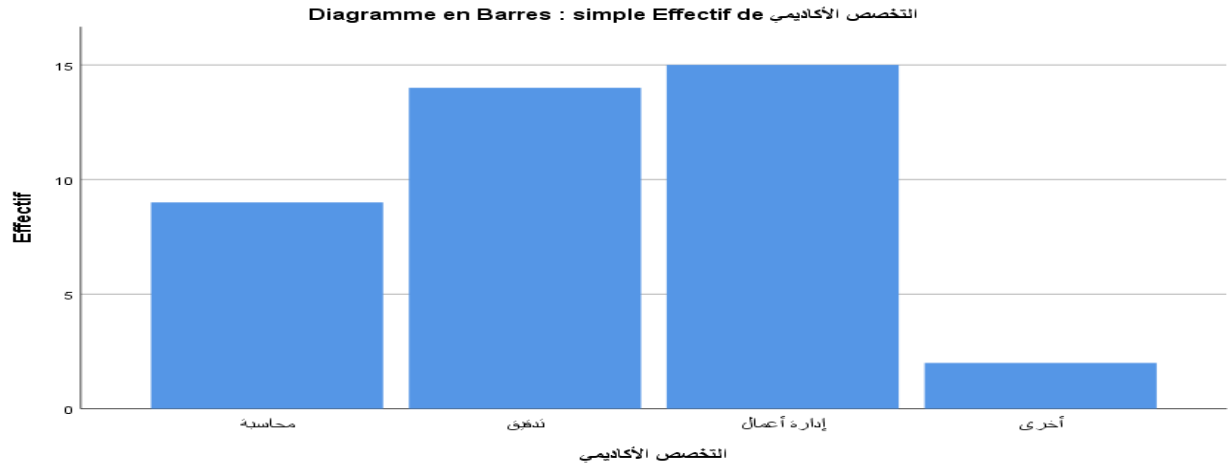
الجدول رقم (9-3): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي.

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	9	22 %
تدقيق	14	35 %
إدارة أعمال	15	37.5 %
أخرى	2	5 %
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن نسبة 37.5% من العاملين هم أصحاب إدارة أعمال، كما أن نسبة 35% من لديهم رتبة تدقيق، لتليها منصب محاسبة لنسبة 22 %، ووظيفة أخرى بنسبة 5%، وهذا يدل على المؤسسة تعتمد على التطوير والتدريب للعاملين، بينما كانت نسبة الأفراد الذين لديهم منصب مدير بنسبة 6.7% .

الشكل رقم (6-3): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

5. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (10-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

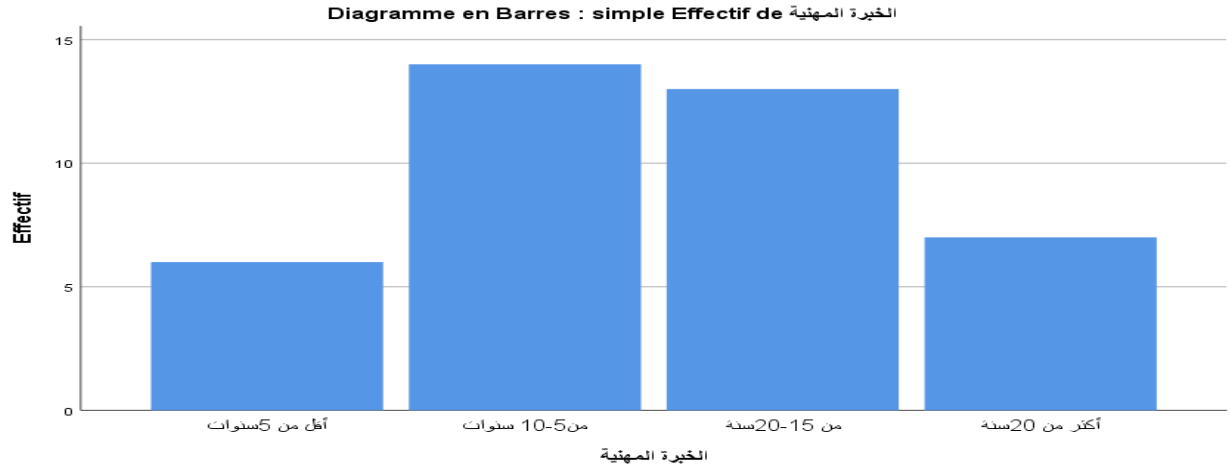
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	6	15 %
من 5- 10 سنة	14	35 %
من 15- 20 سنة	13	32.5 %
أكثر من 20 سنة	7	17.5 %
المجموع	**40**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

نرى من خلال الجدول أن المؤسسة أن سنوات الخبرة التي توجد في المؤسسة سونلغاز ولاية المدية أغلب الموظفون هم من أصحاب خبرة من 5-10 سنة وذلك بنسبة 35%، لتليها فئة من 15-20 سنة حيث قدرت نسبتها ب % 32.5، ثم فئة أكثر من

20 سنة والتي قدرت نسبتها ب 17.5 %، وفي الأخير نسبة 15 % خاصة بفئة أقل من 5 سنوات.

الشكل رقم (7-3): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الأقدمية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

ثانيا: تحليل نتائج إجابات الأفراد المستجوبين حول محاور الاستبيان:

لمعرفة درجة الموافقة حول كل محور قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاهات العامة لإجابات الأفراد حول جميع أسئلة محاور الاستبيان.

- **النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**

الجدول رقم (11-3): النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
		%	%	%	%	%				
01	تتبع المؤسسة إجراءات محاسبية محددة تزيد من التنافسية والوضوح في القوائم المالية	3	24	0	9	4	2.68	1.207	6	غير موافق
		7.5 %	60%	0%	22.5%	10%				
02	تتمثل المؤسسة لمعايير محاسبية مستمدة من المعايير الدولية في إعدادها للقوائم المالية المفصح عنها	0	10	3	22	5	3.55	1.011	2	موافق
		0%	25%	7.5%	55%	12.5%				
03	يوجد توسع في الإفصاح المحاسبي، من خلال تقديم معلومات كافية حول المخاطر والتقديرات	2	12	4	17	5	3.27	1.176	5	موافق
		5%	30%	10%	42.5%	12.5%				
04	المعلومات المالية المفصح عنها تتميز بالبساطة والوضوح	0	10	2	23	5	3.58	1.010	1	موافق
		0%	25%	5%	57.5%	12.5%				

	والتحليل والكفاية								
05	**يتم الإفصاح عن المعلومات لجميع المتعاملين مع المؤسسة بدون استثناء وفي الوقت المناسب، وعبر الموقع الإلكتروني للمؤسسة.**	1	10	4	19	6	3.47	1.109	3	موافق
		2.5%	25%	10%	47.5%	15%				
06	**يتم مراجعة المعلومات المالية بصفة منتظمة قبل الإفصاح عنها**	3	9	4	19	5	3.35	1.189	4	موافق
		7.5%	22.5%	10%	47.5%	12.5%				
الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي							3.37	1.072		موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية محصورة بين (2.68-3.58) والانحرافات المعيارية محصورة بين (1.010-1.207)، كما أن العبارة 04 والمتمثلة في [المعلومات المالية المفصح عنها تتميز بالبساطة والوضوح والتحليل والكفاية] جاءت في المرتبة الأولى للترتيب العام للمحور بمتوسط حسابي قدره 3.58 وانحراف معياري 1.010 وباتجاه غير موافق من طرف أفراد العينة، لتأتي العبارة 02 والمتمثلة في: [تتمثل المؤسسة لمعايير محاسبية مستمدة من المعايير الدولية في إعدادها للقوائم المالية المفصح عنها] في المرتبة الثانية وباتجاه موافق عند متوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 1.011، ثم جاءت بعدها العبارات 03، 05، 06 على التوالي باتجاه موافق، لتأتي العبارة 01 والمتمثلة في: [تتبع المؤسسة إجراءات محاسبية محددة تزيد من التنافسية والوضوح في القوائم المالية في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 2.68 وانحراف معياري 1.207 وباتجاه موافق من قبل الأفراد.

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لمحور دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية 3.37 وباتجاه الموافقة من قبل أفراد العينة، مما يدل أن العاملين يرون بأن المؤسسة تتوفر على دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، وبلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور 1.072 وهي قيمة قريبة من الصفر وهذا يفسر وجود تقارب كبير في الإجابات حول هذا المحور.

- **النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني: تحسين جودة المعلومات**

الجدول رقم (12-3): النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارات	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
		%	%	%	%	%				
01	تخصص المؤسسة موارد كافية في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات	0	12	2	21	5	3.47	1.062	3	موافق
		0%	30%	5%	52.5 %	12.5%				
02	تستثمر المؤسسة في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات المالية	0	10	3	22	5	3.55	1.011	1	موافق
		0%	25%	7.5%	55%	12.5%				
03	عمليات التدقيق التي	1	10	4	20	5	3.45	1.085	4	موافق
		2.5%	25%	10%	50%	12.5%				

	تقوم بها المؤسسة توفر مستوى اعتمادية كافي								
04	تقدم المؤسسة التدريب اللازم للموظفين لضمان الإلتزام بالمعايير المحاسبية	2 5%	9 22.5 %	2 5%	20 50%	7 7%	3.52	1.176	2	موافق
05	تحافظ المؤسسة على سرية وأمان المعلومات المالية بشكل كافي مما يتسبب في تكاليف إضافية	3 7.5%	12 30%	3 7.5%	17 42.5 %	5 12.5%	3.23	1.230	5	موافق
06	تستثمر المؤسسة بشكل مناسب في طباعة ونشر الوثائق المالية	5 12.5%	13 32.5 %	2 5%	15 37.5 %	5 12.5%	3.05	1.319	6	موافق
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الإجمالي للمحور الثاني							3.41	1.061		موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية بين (3.55-3.05) والانحرافات المعيارية محصورة بين (1.319-1.011)، كما أن العبارة رقم 02 والمتمثلة في: [تستثمر المؤسسة في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات المالية] جاءت في المرتبة الأولى في الترتيب العام لعبارات المحور بمتوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري 1.011 وذلك باتجاه الموافقة من طرف الأفراد، كما جاءت العبارة 04 والمتمثلة في: [تقدم المؤسسة التدريب اللازم للموظفين لضمان الإلتزام بالمعايير المحاسبية] في المرتبة الثانية عند متوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري

1.176 اتجاه موافقة، ثم تلتها العبارات 01، 03، 04، 05 باتجاه الموافقة، بينما جاءت في الأخير العبارة 06 والمتمثلة في: [تستثمر المؤسسة بشكل مناسب في طباعة ونشر الوثائق المالية] بمتوسط حسابي 3.05 وانحراف معياري قدره 1.319 وكانت بالموافقة من طرف أفراد العينة المستجوبين.

وبلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لمحور تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية 3.41 باتجاه الموافقة من قبل أفراد العينة وهذا يدل على أن العاملين يرون بأن تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية داخل المؤسسة يتم على أعلى المستويات، كما بلغ الانحراف المعياري الإجمالي للمحور 1.061 وهي قيمة متوسطة وهذا يعني أنه لا يوجد تشتت كبير بين الإجابات.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والعلاقة بين المحاور.

المطلب الأول: التوزيع الطبيعي للمحور الأول.

جدول رقم(13-3): التوزيع الطبيعي للمحور الأول

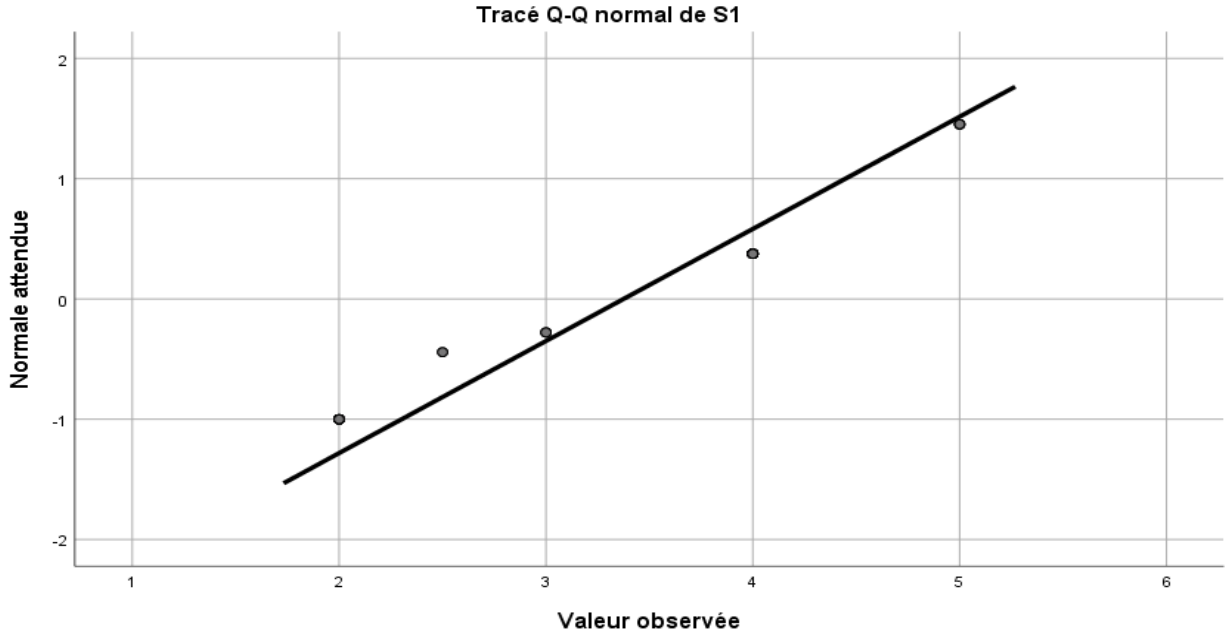
Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
S1	،295	40	،000	،818	40	،000

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المحور الأول يتبع التوزيع الطبيعي حيث نرى أن Kolmogrov-Smirnov أقل من 0.05 و Shapiro-Wilk أقل من 0.05.



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

جدول رقم(14-3): التوزيع الطبيعي للمحور الثاني

Tests de normalité

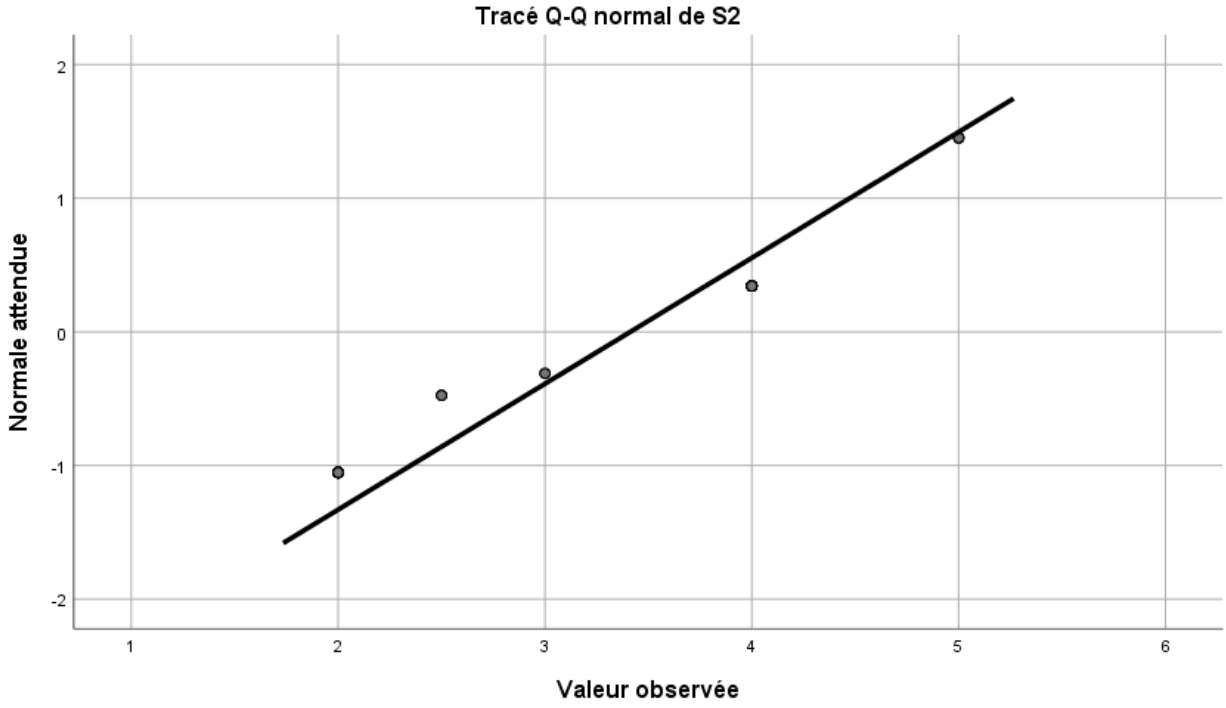
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
S2	،310	40	،000	،813	40	،000

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المحور الأول لا يتبع التوزيع الطبيعي حيث نرى أن Kolmogrov-Smirnov أقل من 0.05 و Shapiro-Wilk أقل من 0.05.

الشكل رقم (8-3): توزيع الطبيعي للمحور الثاني



المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

المطلب الثاني: معادلة الإنحدار.

الجدول رقم (15-3): العلاقة بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز ولاية المدية

البيان	تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية					
دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	b معامل الانحدار	a الثابت	t المحسوبة	Sig مستوى المعنوية
	0.891	0.794	0.900	0.303	2.139	**0.041**

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

يوضح لنا الجدول ما يلي:

بلغت قيمة معامل الارتباط $R = 0.891$ وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط طردية جيدة بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز ولاية المدية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

بلغت قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.794$ أي أن نسبة 79.4% من التغير في مستويات دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز ولاية المدية ترجع إلى تأثير تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

وبلغت قيمة معامل الانحدار $b = 0.900$ وهذا يعني أن زيادة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز ولاية المدية بدرجة واحدة يؤدي إلى زيادة في مستوى تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسة بقيمة 0.900.

قيمة الثابت بلغت $a = 0.303$ وهي عبارة عن قيمة ثابتة في معادلة فعالية تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز.

فيما بلغت قيمة ستودنت المحسوبة $t = 2.139$ عند مستوى معنوية 0.041 وهي قيمة أقل من 0.05.

ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تنص على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأثير استخدام دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية على تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في المؤسسة عند مستوى دلالة إحصائية 0،05.

وعليه تكون معادلة الدراسة كالآتي:

$$y = 0.900\,x + 0.303$$

حيث أن:

Y : دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

x : تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

المصدر: إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي.Spss

من خلال النموذج المتحصل عليه نجد أن هناك علاقة جيدة بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تعرفنا على دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز وذلك بناءا على دراسة ميدانية التي اعتمدت على الإستبيان الموزع في مؤسسة سونلغاز بولاية المدية وبعدها القيام بتحليل عن طريق برنامج spss مع الإستعانة بعدة أساليب إحصائية أخرى منها المدرجات التكرارية والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف وتحليل الإنحدار وهذا من أجل التوصل إلى العلاقة بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية.

ولقد خلصنا في هذا الفصل إلى أنه:

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز كل على حدة تعزى لمتغير الجنس؛

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات المستجوبين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز كل على حدة لمتغير سنوات الخبرة؛

-يوجد تأثير ذو دلالة احصائية بين دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

-وتكاليف الإفصاح عن القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$.

خاتمة

خاتمة:

وفي الأخير يمكننا القول أن للإفصاح المحاسبي دور فعال في تحسين جودة القوائم المالية، باعتباره الإنتاج النهائي لوظيفة المحاسبة كونه وسيلة الإبلاغ عن المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات الإقتصادية في الوقت وبالكم المناسب، والتي تمثل نتائج عمل المنشأة للسنوات الحالية والمنصرمة وكذا في تخطيط للسنوات القادمة .

تنظر العديد من المؤسسات إلى الإفصاح المحاسبي على أنه همزة وصل بين الكيان الإقتصادي والعالم الخارجي ممثلا في مستخدمي القوائم والتقاري المالية، وبالنظر للتطور الحاصل في تسيير الأعمال وإنفصال الملكية عن الإدارة، أصبح إلزاما على مسيري هذه المؤسسات الإفصاح عن المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي والمالي والسعي بشتى الأساليب لكي تكون هذه المعلومات المدرجة كمخرجات للنظام في شكل قوائم مالية ذات جودة عالية ومصداقية .

حيث أنه كلما كانت القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية ذات جودة عالية ساهمت في تعزيز وترشيد القرارت المتحذة من قبل مستخدميها خاصة فيما يتعلق بالقرارت الإستثمارية التي تعد عصب القرارت الإستراتيجية بعيدة المدى في المؤسسة، مما يودي إلى تقوية مصداقية المؤسسة ويمثل فرصة لها من أجل تحسين تنظيمها الداخلي، كما تساهم على وجه الخصوص في تقييم الأداء المالي للمؤسسة والتوجهات المستقبلية لها.

وعلى ضوء هذا جاءت دراستنا لمعالجة دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، حيث حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كانت كالتالي:

_ هل يلعب الإفصاح المحاسبي دورا فعالا في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الإقتصادي سونلغاز ؟

وبناءا على الفصول الثلاثة تم الوصول إلى جملة من النتائج و الإجابة على فرضيات الدراسة .

1_ نتائج الدراسة

في إطار الدراسة التي قمنا بها توصلنا للنتائج التالية :

_ الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية للأطراف المستفيدة بشكل مضمون وصحيح لمساعدتهم في إتخاذ القرارت؛

_ يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد المؤشرات الرئيسية للحكم على مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة؛

_ تختلف طبيعة الإفصاح المحاسبي حسب نوع السياسة الإقتصادية التي تتبعها المؤسسة؛

_ إن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة و واقعية البيانات وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها .

_ إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية و تضييق فجوة عدم تماثل المعلومات وتمكينهم من إتخاذ القرارت الحالية والمستقبلية من جهة أخرى .

_ تعد القوائم المالية عبارة عن مخرجات ينبع الطلب عليها من حاجة المستفيدين منها لصناعة القرارت الإقتصادية المختلفة، بحيث تتضمن هذه المخرجات معلومات وافية عن نتائج العملية التشغيلية للمؤسسات والمركز المالي لها .

خاتمة

_ إن المؤسسات التي تلتزم بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن بياناتها المالية تتسم بياناتها التي تعكسها في قوائمها المالية بالشفافية، وتعد عامل لجذب الإستثمارات، وتحقيق التوازن بين المطالب المتنوعة للمجتمعات والحاجة لتحقيق الربح .

_ تعتبر القوائم المالية أداة هامة في اتخاذ القرارات المالية وتتمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية في: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق) .

_ تعد القوائم المالية أهم مصدر يعتمد عليه مختلف المستخدمين في إتخاذ قراراتهم، لذا فنجاح هذه القرارت في تحقيق أهدافها يتوقف بدرجة كبيرة على مدى سلامة وملاءمة المعلومات التي توفرها القوائم المالية، ومن جهة أخرى فإن تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية يتوقف على حجم الإفصاح ومدى توفر عرض عادل للمعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات .

_ رغم مزايا وفوائد الإفصاح المحاسبي وخاصة من حيث مقدار الملاءمة والثقة التي يمنحها للمستخدمين الداخليين والخارجيين، إلا أنه لا يمكن تجاهل تكاليفيه، كالتكاليف السياسية، تكاليف التنفيذ، تكاليف الدعاوي القضائية ... لذلك نجد أن المؤسسات تحرص دائما على أن تكون الفوائد الناتجة عن الإفصاح المحاسبي تفوق التكاليف المترتبة عليه.

_ نظام الإفصاح المحاسبي المطبق يساعد في رفع جودة القوائم المالية والتي بدورها تساعد في إشباع رغبات مستخدميها، ويعتمد ذلك على وعي وإدراك الإدارة، ومدى توافر جهات رقابية قوية تشرف وتراقب مدى الإلتزام بالإفصاح، وتوافر تشريعات ملزمة لتنفيذ الإفصاح ، والوسائل الدافعة لذلك .

2_ نتائج إختبار فرضيات الدراسة: من خلال إختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية :

_ أضهرت الدراسة وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية تكمن في أن أهمية الإفصاح المحاسبي الأساسية هي توفير المعلومات والبيانات الدقيقة والشفافة لمستخدمي القوائم المالية ونشر جو من الثقة في البيئة المحاسبية .

_ أضهرت الدراسة وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية في أن الإفصاح المحاسبي يسهم في تحسين جودة القوائم المالية من خلال زيادة الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية وغير ذلك من المتطلبات.

_ أضهرت الدراسة وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية في أن للإفصاح المحاسبي دور جد فعال في تحسين القوائم المالية في المؤسسة الإقتصادية سونلغاز .

3_ توصيات الدراسة :

على الرغم من أن دراستنا توصلت إلى أنه للإفصاح المحاسبي دور فعال وحاسم في تحقيق جودة القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز ، نقترح مجموعة من التوصيات من شأنها زيادة فعالية دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة القوائم المالية والمتمثلة في :

_ تعزيز التوجه نحو التنوع والشمولية في عملية إعداد القوائم المالية لضمان تمثيل جميع الفئات ؛

_تطوير برامج تحفيزية ومكافآت للموظفين الذين يساهمون في تحقيق جودة عالية في القوائم المالية ؛

_تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بانتظام لتبادل المعرفة وتطوير المهارات في مجال إعداد القوائم المالية ؛

_تشجيع وتعزيز ثقافة الإبتكار والإبداع في إعداد القوائم المالية لتطوير وتحسين العملية بشكل مستمر ؛

_إتخاذ إجراءات تشجع على التعاون وتبادل المعرفة بين الشركات الأخرى في القطاع لتحسين الجودة والكفاءة في إعداد القوائم المالية.

4-أفاق الدراسة :

إن موضوع الإفصاح المحاسبي ودوره في تحسين جودة القوائم المالية لا يمكن الإحاطة بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، فهذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالبة، وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع تبين لنا أنه يمكن فتح آفاق أخرى لمعالجة إشكاليات ودراسات مستقبلية ذات صلة بموضوع الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، نقترح بعض منها:

_مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقرير المالية.

_ الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

_ دور النظام المحاسبي في تجسيد مبدأ الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع

باللغة العربية:

- **كتب:**

1. أحمد مخادمة، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
2. أحمد مخادمه، مجدي زريقات، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
3. أحمد نور، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مطبعة العالم العربي، مصر، 2004.
4. إسماعيل أحمد عصر، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009.
5. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجانعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية الإبراهمية، رمل الإسكندرية، 2007.
7. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
8. بكر ابراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد7، العراق، 2008.
9. حسين التافي ومأمون حمداة، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

10. حيدر محمد علي بن عطاء، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
11. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
12. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات "الناحية النظرية" الجزء الثاني، دار وائل للتوزيع والطباعة، عمان 2006.
13. خليل الدليبي، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2005.
14. الدون هند يركسن، النظرية المحاسبية، الطبعة 4، تعريب كمال خليفة أبو زيد، الإسكندرية، مصر 1990.
15. دونالد كيسو جيري وبجانت المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2019.
16. رابح طويرات علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المسيلة الجزائر 2013/2014.
17. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
18. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبية المالية، الطبعة 1، جامعة عمان الأهلية، 2009.
19. رياض عبد الله، نظرية المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2010.

20. سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية (منهج علمي للمشاكل المحاسبة وحلوله)، دار الناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
21. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
22. سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة،ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
23. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان للأردن، 2009.
24. صالح رزق، يوحنا عبد آل آدم، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة2، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
25. الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية، أصول القياس وأساليب الإتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
26. طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
27. طلال محمد الحجاوي، وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 2009.
28. عادل زروق، دعائم الإدارة الإستراتيجية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2006.
29. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
30. عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
31. عبد القادر حلمي، المشاكل المحاسبية، مطبعة دار التأليف، مصر، 2013.

32. عطاء الله وارد خليل محمود عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.
33. كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الطبعة 4، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2005.
34. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، بدون طبعة، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
35. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، اشراك الطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
36. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
37. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات (القياس والعرض، والإفصاح)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
38. محمد يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، جزء1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
39. محمد يحي التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
40. مسعود بايد العامري، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر، مصر، 2011.
41. مسعود صديقي طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الأساس النظري والممارسة الميدانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

42. مهدي عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، طبعة1، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 322.
43. مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي الطبعة الأولى، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006-2009، الأردن.
44. نضال محمود الرمحي المحاسبة المالية، الطبعة 1، دار الفكر ناشرون وموزعون، الأردن، 2013.
45. نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلية، مبادئ المحاسبة، ط1، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999.
46. النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
47. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية-القياس والإغتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنضر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
48. وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2001.
49. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012.
50. يحي محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء المحاسبة دار الوئام للنشر، مصر، 2005.
51. يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 4، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 1998.

- **أطروحات ومذكرات تخرج:**

1. أبو القاسم محمود أبو شالة، الإفصاح المحاسبي البيئي أثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021-2022.
2. أبو القاسم محمود أو ستالة، الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير تخصص مالية، جامعة بسكرة، 2022.
3. أحمد مخلوف، الأزمة العالمية واستراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور الإسلامي، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الإقتصادية والمالية والدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.
4. اسماعيل محمود، دور القوائم المالية المعدة وفق IFRS في توجيه وتشجيع الاستثمارات، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2008.
5. إيناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التحقيق في ظل القواعد المحاسبية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزائر، 2002.
6. بن زاف لبنى، دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضرن بسكرة، 2018-2019.
7. جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

8. حسين عبد الجليل آل غزوي، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة المتخصصة، أطروحة دكتوراه، الأكادمية العربية في الدنمارك، 2011.
9. سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة الجزائر) مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، المدية، الجزائر، 2009.
10. صافي فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، جامعة الجزائر، 2016.
11. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
12. علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، 2012.
13. عمر محمد مسلم الحواتمة، قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في السوق المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، 2010.
14. محمد الهاديي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، على الإفصاح وجودة التقارير المالية، دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة البليدة2، الجزائر، 2014/2013.
15. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
16. محمد سامي الزعر، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسييره تخصص إدارة مالية،

قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري، الجزائر 2011/2012.

17. مداني بن لغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2004.
18. مصطفى سليما، محمد النجار، سامح محمد، أثر التوفيق بين معايير المحاسبية المحلية ومعايير التقرير الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 22، العدد 8، 2018.
19. نوال صايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IASKFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجيستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011.

- **مجلات وملتقيات علمية:**

1. أحمد مهدي هادي العنزي، تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 4، جامعة القادسية، العراق، 2013.
2. إدريس عبد السلام اشتيوي، مبادئ المحاسبة، مركز المناهج التعليمية والبحوث التربوية، ليبيا، 2013.
3. إيهاب خالد عشماوي، إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم والسياسات المحاسبية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، مصر، 2004.
4. بن أحمد سعودية، وحنصال أبو بكر، وشمة نوال، نظام إدارة الجودة إيزو 900 وإدارة الجودة الشاملة، مفهومان متكاملان أم متعارضان، مجلة مينا للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 5، 2020.

5. بودلال علي ومسعودي عبد الكؤيم، الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالسي بين الواقع والمأمول، المجلة الجزائرية المالية العامة، العدد4، 2014.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، عدد 74، المادة 3، 2007/11/25، الجزائر.
7. حمادة رشا، قياس أثر الافصاح الإختياري في جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في بورصة عمان، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014.
8. خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 2، 2002.
9. رغبة طلال، وشريط حسين، أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعصرة، العدد5، 2018.
10. زعفران منصورية أسماء يودونات جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة العدد: 06، الجزائر. 192-191 2018.
11. شهيد، رزان حسين والعيسى، ضحى محمد، أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، مجلة جامعة القوس المفتوحة للأبحاث والدراسات، جامعة القوس المفتوحة، العدد 44، 2018.
12. عباس مهدي، نظرية المحاسبية، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.

13. فاضل عدي صفاء الدين محمود، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015.
14. فاضل عدي صفاء الدين ومحمودي، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015.
15. لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في السوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الإستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29، العدد1، سوريا، 2007.
16. محمد العزيز، مجلة المحاسبة، العدد 03، المكتب الجامعي الحديث للنضر والتوزيع، مصر، 2008.
17. محمد حسين، أثر الافصاح عن المخزون السلعي على أسعار الأسهم دراسة نظرية، تطبيقي، العدد الثاني، المجلة العلمية للتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2002.
18. محمد سمير، العلاقة بين مفهوم مستوى الافصاح ودرجة التقدم الإقتصادي وتأثيرها على دور المراجع الخارجي، العدد الأول، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، مصر.
19. محمد مطر سليم، أهمية الإفصاح عن المعلومات المالية المنشورة، العدد 47، مجلة المدقق مجلة مهنية متخصصة تصدر عن جمعية مدققي المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، 2001.

20. مصطفى حسن بسيوني السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقاريرالمالية وحوكمة الشركات، ملتقى مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسب ومدققي الحسابات، الإمارات العربية، 4-5 سبتمبر 2007.
21. مصطفى سليمان محمد والنجار، سامح محمد، أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة: مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مجلد 22، العدد 8، 2018.
22. المولى، محمد فاضل، أثر مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على مراجعة القوائم المالية المعدة وفق المعايير الإسلامية، بالتطبيق على عينة من مكاتب المراجعة العاملة بمحلية أم درمان السودان، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، المجلد4، العدد 2، 2020
23. وليد نابي لحيالي، نظرية المحاسبة، الأكادمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.
24. وليد ناجي الحيالي، مذكرات التحليل المالي في المؤسسات التجارية، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
25. يحي محمد، معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبية الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، 2005.
26. يونس، نجاة محمد مرعي، أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة جدة، 2019.

مصادر:

1. الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 2007.

باللغة الفرنسية:

1. Bernard colasse، les grqnds auteurs en comptabilite، France، MS، management et société، 2005.
2. Eric .I. Kahler، A Dictiinary، foraccoutants، 4 edition، prince 2، h hall، Inc، 1970.
3. Frederek choi، carol Ann Frost Gary K، Meek، Internationnal Accounting، 7 Edition، New jersey، States of America، 2011.
4. Hassan ، Omaima marston، claire، disclosure measurement in the empirical accounting literature، economics and finance working paper series، brunel univerdity
5. Pascal Barneto، IAS-IFRS، application aux etats financiers ; 2eme edition، dunod، France، 2006.
6. Repont N، Anthony، Management Accouting Richard D، Irvin 1، 1970.

المواقع الإلكترونية:

1. http//almohasaba.com.
2. https://www.daftra.com
3. https://www.qoyod

الملاحق

الملاحق:



جامعة يحي فارس –مدية–

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



تخصص: محاسبة

إستبيـــــان

السلام عليكم.....

أقوم أنا الباحثة بالإستبيان التالي وهو يمثل أحد الجوانب الهامة لإستكمال الدراسة في إطار إعداد مذكرة ماستر: " دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية– دراسة حالة مؤسسة اقتصادية–" لذا نرجو من سيادتكم التكرم والإجابة على الإستبيان ونؤكد على سرية معلوماتكم، كما أن إجابتكم على الأسئلة والعبارات يمثل ثقتنا في كفاءتكم، خبرتكم وصدقكم.

وفي الأخير أشكرلكم حسن تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث

أسماء الطالبة **تحت اشراف الأستاذ**

***هاشمي وسام** **" د. داود خيرة"**

البيانات الشخصية:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ ما بين 30-40 سنة ☐ أكثر من 40 ☐ سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى

التخصص الأكاديمي: محاسبة ☐ تدقيق ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من5-10سنوات ☐ من15-20 سنة ☐ أكثر من 20سنة ☐

المحور الأول: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تتبع المؤسسة إجراءات محاسبية محددة تزيد من التنافسية والوضوح في القوائم المالية					
تتمثل المؤسسة لمعايير محاسبية مستمدة من المعايير الدولية في إعدادها للقوائم المالية المفصح عنها					
يوجد توسع في الإفصاح المحاسبي، من خلال تقديم معلومات كافية حول المخاطر والتقديرات					
المعلومات المالية المفصح عنها تتميز بالبساطة والوضوح والتحليل والكفاية					
يتم الإفصاح عن المعلومات لجميع المتعاملين مع المؤسسة بدون استثناء وفي الوقت المناسب، وعبر					

الموقع الإلكتروني للمؤسسة.					
يتم مراجعة المعلومات المالية بصفة منتظمة قبل الإفصاح عنها					

المحور الثاني: تكاليف الإفصاح عن القوائم المالية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تخصص المؤسسة موارد كافية في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات					
تستثمر المؤسسة في تقنيات المعلومات والبرامج المحاسبية لضمان دقة البيانات المالية					
عمليات التدقيق التي تقوم بها المؤسسة توفر مستوى اعتمادية كافي					
تقدم المؤسسة التدريب اللازم للموظفين لضمان الإلتزام بالمعايير المحاسبية					
تحافظ المؤسسة على سرية وأمان المعلومات المالية بشكل كافي مما يتسبب في تكاليف إضافية					
تستثمر المؤسسة بشكل مناسب في طباعة ونشر الوثائق المالية					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،955	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،932	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،970	12

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	31	77،5	77،5	77،5
	أنثى	9	22،5	22،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30من أقل	9	22،5	22،5	22،5
	سنة 40-30مابين	17	42،5	42،5	65،0
	سنة40 من أكثر	14	35،0	35،0	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

العلمي المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	13	32،5	32،5	32،5
	ماستر	16	40،0	40،0	72،5
	ماجستير	4	10،0	10،0	82،5
	دكتوراه	5	12،5	12،5	95،0
	أخرى	2	5،0	5،0	100،0

	Total	40	100،0	100،0	

الأكاديمي التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	9	22،5	22،5	22،5
	تدقيق	14	35،0	35،0	57،5
	أعمال إدارة	15	37،5	37،5	95،0
	أخرى	2	5،0	5،0	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المهنية الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات5 من أقل	6	15،0	15،0	15،0
	سنوات 10-5من	14	35،0	35،0	50،0
	سنة20-15 من	13	32،5	32،5	82،5
	سنة20 من أكثر	7	17،5	17،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المالية القوائم في والوضوح التنافسية من تزيد محددة محاسبية إجراءات المؤسسة تتبع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	7،5	7،5	7،5
	موافق غير	24	60،0	60،0	67،5
	موافق	9	22،5	22،5	90،0
	بشدة موافق	4	10،0	10،0	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المفصح المالية للقوائم إعدادها في الدولية المعايير من مستمدة محاسبية لمعايير المؤسسة تتمثل عنها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	10	25،0	25،0	25،0
	محايد	3	7،5	7،5	32،5
	موافق	22	55،0	55،0	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

والتقديرات المخاطر حول كافية معلومات تقويم خلال من المحاسبي، الإفصاح في توسع يوجد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	5،0	5،0	5،0
	موافق غير	12	30،0	30،0	35،0
	محايد	4	10،0	10،0	45،0
	موافق	17	42،5	42،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

والكفاية والتحليل والوضوح بالبساطة تتميز عنها المفصح المالية المعلومات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	10	25،0	25،0	25،0
	محايد	2	5،0	5،0	30،0
	موافق	23	57،5	57،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

وعبر المناسب، الوقت وفي استثناء بدون المؤسسة مع المتعاملين لجميع المعلومات عن الإفصاح يتم .للمؤسسة الإلكتروني الموقع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	2،5	2،5	2،5
	موافق غير	10	25،0	25،0	27،5
	محايد	4	10،0	10،0	37،5
	موافق	19	47،5	47،5	85،0
	بشدة موافق	6	15،0	15،0	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

عنها الإفصاح قبل منتظمة بصفة المالية المعلومات مراجعة يتم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	7،5	7،5	7،5
	موافق غير	9	22،5	22،5	30،0
	محايد	4	10،0	10،0	40،0
	موافق	19	47،5	47،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
S1	40	3،3750	1،07268
من تزيد محددة محاسبية إجراءات المؤسسة تتبع المالية القوائم في والوضوح التنافسية	40	2،68	1،207
من مستمدة محاسبية لمعايير المؤسسة تتمثل المفصح المالية للقوائم إعدادها في الدولية المعايير عنها	40	3،55	1،011
خلال من المحاسبي، الإفصاح في توسع يوجد والتقديرات المخاطر حول كافية معلومات تقويم	40	3،27	1،176
بالبساطة تتميز عنها المفصح المالية المعلومات والكفاية والتحليل والوضوح	40	3،58	1،010
مع المتعاملين لجميع المعلومات عن الإفصاح يتم وعبر المناسب، الوقت وفي استثناء بدون المؤسسة للمؤسسة الإلكتروني الموقع.	40	3،47	1،109
قبل منتظمة بصفة المالية المعلومات مراجعة يتم عنها الإفصاح	40	3،35	1،189
N valide (liste)	40		

البيانات دقة لضمان المحاسبية والبرامج المعلومات تقنيات في كافية موارد المؤسسة تخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	12	30،0	30،0	30،0
	محايد	2	5،0	5،0	35،0
	موافق	21	52،5	52،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المالية البيانات دقة لضمان المحاسبية والبرامج المعلومات تقنيات في المؤسسة تستثمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	10	25،0	25،0	25،0
	محايد	3	7،5	7،5	32،5
	موافق	22	55،0	55،0	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

كافي اعتمادية مستوى توفر المؤسسة بها تقوم التي التدقيق عمليات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	2،5	2،5	2،5
	موافق غير	10	25،0	25،0	27،5

	محايد	4	10،0	10،0	37،5
	موافق	20	50،0	50،0	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المحاسبية بالمعايير الإلتزام لضمان للموظفين اللازم التدريب المؤسسة تقدم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	5،0	5،0	5،0
	موافق غير	9	22،5	22،5	27،5
	محايد	2	5،0	5،0	32،5
	موافق	20	50،0	50،0	82،5
	بشدة موافق	7	17،5	17،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

إضافية تكاليف في يتسبب مما كافي بشكل المالية المعلومات وأمان سرية على المؤسسة تحافظ

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	7،5	7،5	7،5
	موافق غير	12	30،0	30،0	37،5
	محايد	3	7،5	7،5	45،0
	موافق	17	42،5	42،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

المالية الوثائق ونشر طباعة في مناسب بشكل المؤسسة تستثمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	12،5	12،5	12،5
	موافق غير	13	32،5	32،5	45،0
	محايد	2	5،0	5،0	50،0
	موافق	15	37،5	37،5	87،5
	بشدة موافق	5	12،5	12،5	100،0
	Total	40	100،0	100،0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
S2	40	3،4125	1،06149
تقنيات في كافية موارد المؤسسة تخصص البيانات دقة لضمان المحاسبية والبرامج المعلومات	40	3،47	1،062

والبرامج المعلومات تقنيات في المؤسسة تستثمر المالية البيانات دقة لضمان المحاسبية	40	3،55	1،011
توفر المؤسسة بها تقوم التي التدقيق عمليات كافي اعتمادية مستوى	40	3،45	1،085
لضمان للموظفين اللازم التدريب المؤسسة تقدم المحاسبية بالمعايير الإلتزام	40	3،52	1،176
المعلومات وأمان سرية على المؤسسة تحافظ إضافية تكاليف في يتسبب مما كافي بشكل المالية	40	3،23	1،230
ونشر طباعة في مناسب بشكل المؤسسة تستثمر المالية الوثائق	40	3،05	1،319
N valide (liste)	40		

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	،891[a]	،794	،788	،49356

a. Prédicteurs : (Constante)، S2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	35،618	1	35،618	146،213	،000[b]
	de Student	9،257	38	،244		
	Total	44،875	39			

a. Variable dépendante : S1

b. Prédicteurs : (Constante)، S2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	،303	،266		،2139	0.041
	S2	،900	،074	،891	12،092	،000

a. Variable dépendante : S1