تقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

Assessing the reality of accounting disclosure in the financial statements of the Algerian economic enterprise

بلعيد وردة[1]

[1] جامعة المسيلة، ouardabelaid@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: اليوم /الشهر/السنة تاريخ القبول:اليوم /الشهر/السنة **تاريخ النشر**: اليوم /الشهر/السنة

ملخص:

قام النظام المحاسبي المالي باستحداث ثلاث قوائم مالية متمثلة في قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملحق، هذا الأخير يعتبر كوثيقة ملخصة تحتوي إفصاحات على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، كما يحتوي على إفصاحات عن الطرائق المحاسبية التي أعدت على أساسها القوائم المالية، ويحتوي كذلك على الإفصاحات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، تغير الأموال الخاصة كما يشمل معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيف JEL: M41, M42

Abstract The financial accounting system introduced three financial statements, consisting of the cash flows statement, the statement of changes in equity and the footnotes to financial statements (annexes). The latter is considered a summary document containing useful information to understand the transactions listed in the financial statements. It also contains information on the accounting policies on the basis of which the financial statements have been prepared. It also contains the accounting information necessary to explain or supplement the balance sheet, the cash flows statement, the statement of changes in equity. It also includes information requested and promoted by international accounting standards, and other disclosures necessary to achieve a fair presentation and a true picture of the State of the enterprise.

Key words: accounting disclosure, financial statements, SCF.

Jel Classification Codes: M41, M42

Résumé:

Le système comptable financier a introduit trois états financiers, constitués du tableau de flux de trésorerie, de l'état des variations de capitaux propres et de l'annexe. Ce dernier est considéré comme un document récapitulatif contenant des informations utiles pour comprendre les opérations énumérées dans les états financiers. Il contient également des informations sur les méthodes comptables sur la base desquelles les états financiers ont été préparés. Il contient aussi les informations comptables nécessaires pour expliquer ou compléter le bilan, le tableau de flux de trésorerie, l'état des variations de capitaux

propres. Il comprend également les informations demandées et promues par les normes comptables internationales, et d'autres divulgations nécessaires pour parvenir à une présentation équitable et une image fidèle de l'état de l'entreprise.

Mots clés: divulgation comptable, états financiers,SCF.

Codes de classification de Jel : M41, M42

المؤلف المرسل: المؤلف المرسل: بلعيد وردة، الإيميل: **ouardabelaid@yahoo.fr**

مقدمة: تكمن أهمية الإفصاح في مساعدة مستخدمي المعلومات، خاصة في الأسواق المالية لما يوفره من تخفيض لدرجة عدم التأكد، وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات، باعتباره أحد أدوات الاتصال، فمصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية.

من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال التشريع المحاسبي، حيث انه على كل مؤسسة تخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد قوائمها المالية وعرضها خلال السنة المالية وفق مبادئ وأسس محاسبية محددة، فالقوائم المالية يجب أن تعرض وفق لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون، وحيث أنه قد تم استحداث قائمة الملاحق التي تعتبر كوثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، تغير الأموال الخاصة، يشمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة.

ومنه نطرح الإشكالية التالية: **ما هو واقع الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي؟**

- **الأسئلة الفرعية:**

- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة؟

- **فرضيات الدراسة:**

- تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.
- تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

1- ماهية الإفصاح المحاسبي: يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها، حيث تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات إلى عام 1837

حيث نشرت"Railway Magazine p.2 "مقالة عن الإفصاح وضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة أشهر بحيث تشمل هذه المعلومات بيانات عن الأرباح ورأس المال والاهتلاكات وتقييم الموجودات(R, 1975) .

1-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي: الإفصاح في مفهومه المعاصر أصبح يستهدف الكشف عن ما يمكن إخفاؤه من المعلومات الهامة سواء عن طريق الإيجاز في طريقة العرض أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي مما قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية (وصفي عبد الفتاح، 2002).

إن مصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل، لأن الإفصاح المحاسبي يعتبر أحد أدوات الاتصال، بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي (محمد المبروك ا.، 2005).

هنالك من يخالف هذا الرأي ويقف ضد الإفصاح عن المعلومات المهمة بالتقارير المالية خوفا من حصول المشروعات المنافسة على هذه المعلومات أو اكتشاف المحللين الماليين لبعض المزايا لصالح المستثمرين أو مطالبة اتحادات العمال ببعض المزايا لصالح العاملين، وقد أمكن الرد على ذلك على أساس أن المعلومات التي تخشى المؤسسات الإفصاح عنها خوفا من المنافسة قد يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى خارج المؤسسة بالإضافة إلى انه قد يحدث أن تؤدي زيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية إلى تحسين درجة التفاوض والمساومة مع اتحادات العمال والموظفين(Hendriksen, 1992) .

التعريف الأول: يعرف الإفصاح بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة (محمد المبروك ا.، 2005) .

التعريف الثاني: يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه النشر والعلانية للبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية وعن حذف أو كتمان أي معلومة ذات أهمية ومنفعة للمستثمرين، مع الأخذ في الاعتبار عدم سرد كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة لأن ذلك يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد تلك القوائم مقارنة بالمنافع المرجوة منها (الطيب حامد و الفكي، 2014).

التعريف الثالث: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد (رضوان حلوة، 2009).

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية دون حذف أو تضليل، للفئات التي تستخدم البيانات للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات.

على الرغم من وجود اختلاف حول إعطاء تعريف موحد للإفصاح المحاسبي إلا أن هناك اتفاق على ضرورة الإفصاح باعتباره أداة لتوصيل المعلومات لمستخدميها.

1-2- أنواع الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول أن أنواع الإفصاح المحاسبي هي (ايناس عبد الله، 2002).

- **الإفصاح الكافي**: يعتبر من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مضللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- **الإفصاح العادل**: يعنى بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المالية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية.

- **الإفصاح الشامل**: يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز، فالإفراط في المعلومة المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل تكاليف إضافية بدون مبرر.

- **الإفصاح الإلزامي**: يتم هذا الإفصاح وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تول الاهتمام الكافي لإظهارها.

- **الإفصاح التثقيفي**: هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

- **الإفصاح الملائم**: هو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها حيث ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم من ذلك أن تكون ذات قيمة ومنفعة لمستخدميها، وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

- **الإفصاح الوقائي**: يعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

- **الإفصاح الكامل**: يعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات اقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي، وبهدف تحسين وضوح وجودة وكمية المعلومات الاقتصادية المفصح عنها فهو يزيد من ملائمة ومصداقية المعلومات المالية.

1-3- أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي:

1-3-1- أهمية الإفصاح المحاسبي: تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، حيث تكمن أهميته في (ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الافصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، 2012):

- يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛

- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية؛

- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب؛

- يساهم الإفصاح المحاسبي في حل مشكلة الوكالة لما يوفره من معلومات تسمح باستمرار العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين.

نستنتج أن أهمية الإفصاح تكمن في مساعدة مستخدمي المعلومات، خاصة في الأسواق المالية لما يوفره من تخفيض درجة عدم التأكد، وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات.

1-3-2- أهداف الإفصاح المحاسبي:يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي (البلقاوي، 2009):

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

- وصف البنود غير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين؛

- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛

- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد عن الاستثمار، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم؛

- الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

1-4- الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح: هناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح، وإن اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي (ضيف الله، اثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية(IAS/IFRS) على الافصاح وجودة التقارير المالية، 2014).

- **الإفصاح في صلب القوائم المالية:** يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عالية من الدقة.

- **استخدام المصطلحات والعرض المفصل**: تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح، حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة وعنونة العناصر في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ لتلك القوائم وإزالة الغموض فيها.

- **الإفصاح عن الملاحظات والهوامش**: لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح العناصر الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، إلا أن الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها، لأن ذلك سيؤدي إلى إحلال الإيضاحات الواردة في الهوامش، بحيث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية ويتم استعمالها كمبرر لعدم الافصاح الكامل في صلب القوائم المالية.

- **استخدام الجداول والملاحق الإضافية**: يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات، حيث تعتبر المعلومات الواردة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والإيضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

- **استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، المعلومات المعترضة أو بين قوسين**

في حالة ما إذا كانت عناوين العناصر المدرجة في القوائم المالية لا تعبر بشكل واضح عن تلك العناصر دون الحاجة إلى إطالة، فإن تفسير أو تعريف إضافي لتلك العناصر يمكن أن يتم بوضعها كملاحظة بين أقواس، بحيث تتبع عنوان تلك العناصر في القوائم المالية.

في كثير من الأحيان قد يكون من الضروري ربط عنصر في أحد القوائم المالية بعنصر آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لعنصر معين أو إحالة مستخدم لشرح مطول عن قيد في الهوامش ويمكن أن يتم هذا عن طريق إيضاح بين قوسين.

- **أساليب مختلفة أخرى**: هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في أو توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أساليب الإفصاح.

2- المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي: يجب على كل مؤسسة تخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد وعرض قوائمها المالية خلال السنة المالية وفق مبادئ وأسس محاسبية، وسنتطرق إلى التعريف بكل قائمة مالية كما يلي:

2-1- عرض قائمة الميزانية: تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع الحالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وقوتها ومدى تطورها، وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومطالبها والتزاماها من جهة أخرى وهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها في وقت معين(regnard, 2007) .

تعريف الميزانية: يمكن تعريفها بأنها عبارة عن صورة للمركز المالي للمؤسسة من خلال بيان ما لها من ممتلكات(الأصول أو الموجودات) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية(خصوم)، في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية (سماي، 2011).

عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية: يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، ويجب أن يتم تصنيف كل عنصر إلى عناصر فرعية حينما يكون حسب الطبيعة، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها والفروع والأطراف الأخرى ذات العلاقة (القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2009)

2-2- عرض قائمة حساب النتيجة:

تعريف قائمة حساب النتيجة: يعرف بأنّه بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء (القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2009).

عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة: يتمثل في الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تعرض إما في حساب النتيجة أو في الملحق (القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2009):

2-3- عرض قائمة تدفقات الخزينة:

تعريف قائمة تدفقات الخزينة: تعرف قائمة تدفقات الخزينة بأنها قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادهما على أساس الاستحقاق.

عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة: حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تحتويها قائمة تدفقات الخزينة، حيث يجب أن تتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتيجة الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها (القرار المؤرخ في2008/07/26، 2009).

2-4- عرض قائمة تغير الأموال الخاصة:

تعريف قائمة تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة، حيث تعرف قائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها: "عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية (القرارا المؤرخ في 2008/07/26، 2009).

عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة: حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات أو العناصر الدنيا الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المتصلة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيما يلي (القرارا المؤرخ في 2008/07/26، 2009):

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة المؤثرة على رأس المال الخاص؛
- حركة رأس المال(زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

2-5- عرض الملاحق:

تعريف الملاحق: حيث يشمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة(Maillet B, 2007) .

كما يعرف ملحق القوائم المالية كوثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، والمعايير الرئيسية التي تسمح بتحديد ما هي المعلومات التي تدرج في الملحق حسب الخصائص المتعلقة بالمعلومات وأهميتها النسبية، وفي الواقع يجب أن يتضمن الملحق فقط المعلومات الهامة التي من المرجح أن تؤثر على حكم المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجه(Smail, 2010)

عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الملاحق: حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتضمن الملاحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر، كما يشترط في إدراج أي توضيح توفر عنصر الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية، والعناصر المكونة للملاحق تتمثل فيما يلي (القرارا المؤرخ في 2008/07/26، 2009):

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- معلومات إضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.
- المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة.

3- الدراسة الميدانية:

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان معالجة أفضل للموضوع، لذا تم الاعتماد على توزيع استمارة استبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، واستكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة واقع الإفصاح بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، صممت الباحثة استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي شملها البحث مع إجراء تعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث وطبيعة الممارسة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي spss للقيام بتحليل البيانات، كما تم استخدام عدة أساليب إحصائية أهمها اختبار الثبات ألفا كرونباخ، أساليب التحليل الإحصائي والوصفي واختبارT للعينة البسيطة كما تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي.

3-1-مجتمع وعينة الدراسة: مجتمع الدراسة هي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عينة الدراسة كانت رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسات، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على 40 مؤسسة اقتصادية جزائرية، حيث تستند نتائج هذه الدراسة إلى إجابات المحاسبين ومسؤولي دائرة المالية والمحاسبة للمؤسسات عينة الدراسة.

3-2-ثبات الاستبيان: يتم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ كما يلي:

تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): حساب معامل ألفا كرونباخ

المحاور	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	0.925
المحور الثاني	0.893
المحور الثالث	0.875

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور ولكل مجال، مما يعني أن معامل الثبات مرتفع، وبذلك نكون تأكدنا من ثبات الاستبيان.

3-3- اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمنجروف سيمرنوف Kolmongorov Smirnov)

الجدول رقم (02): القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي

محاور الاستبيان	(Kolmongorov Smirnov)		النتيجة
	القيمة الاحصائية	مستوى الدلالة Sig	
المحور الأول	0.235	0.0732	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثاني	0.383	0.0987	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثالث	0.173	0.0674	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة Sig أكبر من(0.05) لجميع محاور الاستبيان، وبالتالي فان بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي، أي أن بيانات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة عن الأسئلة وفرضيات الدراسة.

3-4- تحليل أراء عينة الدراسة: قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان ومعرفة اتجاه آراء أفراد العينة هل في اتجاه المحايد أو السلبي(غير موافق) أو ايجابي(موافق)، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

اختبار ستيودنت للعينة الواحدة حول متوسط فرضي محايد يساوي مجموع القيم /عددها=1+2+3/3=2 حيث يمثل المتوسط الفرضي 2 الحياد في مقياس ليكارت، وإيجاد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة. تم تحليل عبارات المحور الثالث باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، الوزن النسبي بالإضافة إلى اختبار**T** للعينة البسيطة لكل فقرة من فقرات الاستبيان

3-4-1-تحليل عبارات المحور الأول:

الجدول رقم (03):يوضح تحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

الفقرة	قيمة T	الدلالة sig	المتوسط الحسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي
1- يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.	12.89	0.000	2.95	0.220	98
2- يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.	39.00	0.000	2.975	0.158	99
3- يتم الالتزام بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.	19.00	0.000	2.975	0.158	99

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V22.

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (01) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.95 وانحراف معياري 0.220 ووزن نسبي 98 ٪ وقيمة T المحسوبة= 12.89 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (02) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.975 وانحراف معياري 0.158 ووزن نسبي 99 ٪، قيمة T المحسوبة= 39.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (03) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.975 وانحراف معياري 0.158 ووزن نسبي 99 ٪ ، قيمة T المحسوبة= 19.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: تلتزم المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.

3-4-2- تحليل عبارات المحور الثاني:

الجدول رقم (04): يوضح تحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الفقرة	قيمة T	الدلالة sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
1- -يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما:الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات، الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات، الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة؛	4.89	0.000	2.525	0.678	84
2- يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق؛	39.00	0.000	2.978	0.158	99
3- يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛	11.66	0.000	2.825	0.446	94
4- يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين اثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة؛	27.72	0.000	2.95	0.220	98
5-يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.	39.00	0.000	2.978	0.158	99

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V22

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (01) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.52 وانحراف معياري 0.678 ووزن نسبي 84 ٪ ، قيمة T المحسوبة= 4.891 وهي أكبر من قيمةT الجدولية، وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية لاسيما: الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (02) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.978 وانحراف معياري 0.158 ووزن نسبي 99 ٪، بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (03) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.825 وانحراف معياري 0.446 ووزن نسبي 94 ٪، قيمة T المحسوبة= 11.68 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات

تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (04) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.95 وانحراف معياري 0.220 ووزن نسبي 98 ٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 27.22 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين اثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (05) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.978 وانحراف معياري 0.158 ووزن نسبي 99 ٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة=39.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.

3-4-3-تحليل عبارات المحور الثالث: تم تحليل عبارات المحور الثالث باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، الوزن النسبي بالإضافة إلى اختبارT للعينة البسيطة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

الجدول رقم (05): يوضح تحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة .

الفقرة	قيمة T	الدلالة sig	المتوسط حسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي
1- يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها؛	27.2	0.000	2.95	0.220	98
2-يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة؛	16.7	0.000	2.95	0.220	98
3- يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.	11.5	0.000	2.77	0.423	92
4-يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها؛	15.0	0.000	2.925	0.268	97.5
5- يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس ان وجدت؛.	13.6	0.00	2.87	0.40	95.6

	0		4		
6-يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة؛	10.9	0.000	2.80	0.464	93
7-يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات؛	16.5	0.000	2.87	0.334	95.6
8-يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية ان وجدت.	2.22	0.032	2.15	0.426	71.6
9-يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية؛	16.5	0.000	2.87	0.334	95.6
10-يتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية؛	2.9	0.006	2.30	0.648	76.6
11- يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.	3.5	0.001	2.37	0.667	79

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V22

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (01) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.95 وانحراف معياري 0.220 ووزن نسبي 98 ٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 27.22 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (02) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.95 وانحراف معياري 0.220 ووزن نسبي 98 ٪، قيمة T المحسوبة= 16.71 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (03) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.77 وانحراف معياري 0.423 ووزن نسبي 92 ٪، قيمة T المحسوبة= 11.59 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (04) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.92 وانحراف معياري 0.268 ووزن نسبي 97.5 ٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 15.02 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (05) ، حيث بلغ المتوسط الحسابي2.87 وانحراف معياري 0.404 ووزن نسبي 95.6 ٪، قيمة T المحسوبة= 13.68 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس إن وجدت.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (06) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.80 وانحراف معياري 0.464 ووزن نسبي 93 ٪، قيمة T المحسوبة= 10.90 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، مما يعني أن العبارة رقم(06) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (07) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.87 وانحراف معياري 0.334 ووزن نسبي 95.6 ٪، قيمة T المحسوبة= 16.52 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(07) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (08) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.15 وانحراف معياري 0.426 ووزن نسبي 71.6٪، قيمة T المحسوبة= 2.22 وهي أقل من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.032 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(08) غير دالة إحصائيا، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة محايدون وليس لهم رأي في إجاباتهم على العبارة: يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت. وهذا لأن اغلب مؤسسات عينة الدراسة ليس لها توظيفات مالية أي غير مسعرة في البورصة.
- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (09) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.87 وانحراف معياري 0.334 ووزن نسبي 95.6٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 16.52 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(09) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم

اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم(10) حيث بلغ المتوسط الحسابي2.30 وانحراف معياري 0.648 ووزن نسبي 76.6٪، قيمة T المحسوبة= 2.92 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.006 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(10) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة :يتم عرض قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية؛

- تحليل آراء أفراد العينة حول الفقرة رقم (11)، حيث بلغ المتوسط الحسابي2.37 وانحراف معياري 0.667 ووزن نسبي 79٪، حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 3.55 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم(11) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة: يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.

3-5- اختبار الفرضيات:تم استخدام اختبارT للعينة البسيطة لاختبار فرضيات الدراسة والنتائج كانت كما يلي:

3-5-1- اختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

الجدول رقم (06): يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارT لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمةT المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول	2.96	0.872	5.233	39	0.000	الفرضية محققة
T الجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V22

يظهر الجدول أعلاه اختبار نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.96 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على أن جميع أفراد عينة الدراسة يلتزمون **بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.**

3-5-2-اختبار الفرضية الثانية: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الجدول رقم (07): يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية

البيان	المتوسط	الانحراف	اختبارT لعينة واحدة	نتيجة اختبار

	الحسابي	المعياري	(test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			الفرضية
			قيمةT المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الثاني	2.85	0.925	33.051	39	0.000	الفرضية محققة
T الجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية: 40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V22

يظهر الجدول أعلاه اختبار نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 اقل من مستوى الدلالة 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.85 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على أن جميع أفراد عينة الدراسة يلتزمون **بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.**

3-5-3 - نتائج اختبار الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

الجدول رقم (08): يبين نتائج اختبار الفرضية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارT لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمةT المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الثالث	2.72	0.542	24.23	39	0.000	الفرضية محققة
T الجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40 -1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V22

يظهر الجدول أعلاه اختبار نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 اقل من مستوى الدلالة 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.72 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على أن جميع أفراد عينة الدراسة يلتزمون **بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.**

خاتمة: من خلال اختبار فرضيات الدراسة الميدانية التي تمت على المؤسسات عينة الدراسة في محاولة لتقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تم التوصل إلى أن هناك التزام من قبل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث تلتزم بالإفصاح عن المعلومات التي تخص

شكل ومحتوى القوائم المالية، كما تلتزم بالإفصاح ضمن الملاحق وفي شكل جداول عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، كما تلتزم بالإفصاح ضمن الملاحق وفي شكل جداول بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

قائمة المراجع:

- أحمد البلقاوي: **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، تعريب رياض عبد الله، عمان، الأردن، 2009.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **تتضمن القرار المؤرخ في2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الصادرة في 25 مارس 2009، العدد19.
- الطيب حامد إدريس موسى، الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي: **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد15، المجلد5، 2014.
- إيناس عبد الله حسن: **الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002.
- رضوان حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2009.
- عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**، دار هومة، الجزائر، 2011، ط1.
- محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- محمد الهادي ضيف الله: **اثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2014.
- محمد الهادي ضيف الله: **الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، يومي 4-5 ديسمبر2012، جامعة المسيلة، الجزائر.
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002..
- Eldon Hendriksen, **Accounting Theory**, NewYork, R.D. Irwin, 1992.
- Jean François Regnard**, lire un bilan c'est simple**, Paris, Chiron, 2007.
- Maillet B, Lemanh A**: Normes comptable international IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2007.
- Ould Amer Smail: **La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Farhat Abbes Sétif, 2010.
- R. Brief R:"**Accountants Responsibility in Historical Perspective"** The Accounting Resview, Vol.50, No2,1975.