

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية (دراسة ميدانية لآراء عينة من المختصين في المجال المحاسبي)

د. قمان عمر

جامعة الجلفة

الملخص

يعالج هذا البحث حقيقة وواقع مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر في ظل الإصلاحات الأخيرة التي مست كل منهما، من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، وأيضاً من خلال المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في إطار تحديث مهنة التدقيق وهيكلية المنظمات المشرفة عنها، بالإضافة إلى مجموعة القواعد والمعايير المؤطرة للتدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، حيث تعالج هذه الدراسة الإفصاح المحاسبي المتأتي من خلال الإصلاح المحاسبي في مهنة التدقيق والمحاسبة، ومدى التوافق بين واقع الإصلاحات الأخيرة والمتطلبات الدولية المتمثلة في المعايير السابقة من خلال استقراء آراء عينة من المختصين في المجال المحاسبي من أكاديميين ومهنيين، إذ تبين أن واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر لا يرقى بشكل كبير ومناسب لمتطلبات البيئة الدولية سواء تلك المتعلقة بمعايير المحاسبة (IAS/IFRS) أو تلك المتعلقة بمعايير التدقيق (ISA)، إلا أن هذا الإصلاح المحاسبي يعمل على تعزيز وترقية الإفصاح المحاسبي من خلال توفير قوائم مالية تلي أغلب احتياجات مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، المعايير الدولية، المحاسبة والتدقيق.

Abstract

This paper examines the reality of the auditing and accounting profession in Algeria under the recent reforms adopted by adopting the International Accounting Standards and Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) as part of the application of the Financial Accounting System (SCF) and also through the International Standards for Auditing (ISA) as part of the modernization of the audit profession and the structuring of the supervising organizations, as well as the set of rules and standards that are under the scrutiny of accounting in economic institutions. This study deals with the accounting disclosure achieved through accounting reform in auditing and accounting profession, And the international requirements of the previous standards by extrapolating the views of a sample of accounting professionals and academics. The reality of accounting reform in Algeria does not exceed the requirements of the international environment, whether related to accounting standards or those related to auditing standards. Accounting reform promotes and enhances accounting disclosure by providing financial statements that meet most of the needs of its users.

Keywords: accounting reform, accounting disclosure, international standards, accounting and auditing.

مقدمة:

إن ما شهدته كبرى المؤسسات الاقتصادية العالمية من إهيارات مالية نتيجة غياب الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية، وهو ما أدى بالمنظمات العالمية للبحث عن سبل لتعزيز مهنة التدقيق والمحاسبة في ترقية الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية الموجهة للأطراف المختلفة ذات المصالح بالمؤسسة، حيث تجلّى ذلك في وضع مجموعة المعايير الخاصة بتأطير مهنة المحاسبة والتدقيق، ولعلّ أهم هذه المعايير هي المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) وكذلك المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، وفي هذا الإطار عمدت الجزائر إلى إصلاح بيئتها المحاسبية من خلال تبني هذه المعايير في صورة تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وهيكلية الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى وضع رزمة من القواعد المعايير التنظيمية في هذا الإطار.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

تحاول هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الآتية:

إلى أي مدى ساهمت الإصلاحات في مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر في تحقيق الإفصاح المحاسبي بما يتوافق والمتطلبات الدولية ؟

وسيتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق في الجانبين النظري والتطبيقي إلى النقاط الآتية:

أولاً: واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

ثانياً: أهمية الإفصاح المحاسبي في ترقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛

ثالثاً: مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية؛

رابعاً: الدراسة الميدانية.

1- واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر

تعتبر التغييرات الأخيرة المتعلقة بتأطير المحاسبة والتدقيق في الجزائر من بين أهم الإصلاحات التي مست مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث قامت الجزائر بتبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) وكذلك المعايير الدولية للتدقيق (ISA) إذ قام المشرع الجزائري بسن مجموعة من النصوص والقواعد التنظيمية على غرار المرسوم المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يعتبر كخيار لتبني المعايير المحاسبية بما يتوافق والبيئة الجزائرية، كما قام أيضاً المشرع الجزائري بهيكله الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق من خلال استحداث هيئات جديدة للإشراف ومتابعة مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر وسن مجموعة المعايير المتعلقة بالتدقيق بما يواكب نظيرتها الدولية.

1-1 دوافع الإصلاح المحاسبي

إن التغييرات التي مست البيئة الاقتصادية في الجزائر عقب الاستقلال من التوجه الاشتراكي إلى التوجه الليبرالي تجعل من الضروري بما كان ان تكون هناك تغييرات جذرية في المنظومة الاقتصادية بصفة عامة والمنظومة المحاسبية بصفة خاصة، حيث يمكن أن نلخص أهم الدوافع المتعلقة بضرورة الإصلاح في النقاط الآتية:¹

- تبني المجتمع الدولي المعايير المحاسبية الدولية.
- ضغوط الهيئات الدولية على غرار البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية للالتزام بالمعايير الدولية.
- تحول الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق.
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني لاحتياجات المؤسسات الأجنبية القائمة في الجزائر.
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي.

2-1 الإصلاح المتعلق بالمجال المحاسبي

يعتبر مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر مساراً متناسباً إلى حد كبير مع التطورات السياسية والاقتصادية، حيث يعتبر تبني المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 أولى الخطوات العملية في مجال التطور المحاسبي في الجزائر، إذ تم ذلك من خلال صدور القانون رقم: 62-157 في 31 ديسمبر 1962 القاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية.² حيث بعد المضي قدماً نحو التوجه الاشتراكي في الجزائر والعمل على مركزية القرارات الاقتصادية، كان من الضروري إنشاء مخطط محاسبي يتوافق وهذا التوجه، إذ تم استحداث هيئات تشرف على مهنة المحاسبة على غرار المجلس الوطني للمحاسبة... الخ، وهو ما توج بدخول المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حيز التطبيق سنة 1976 وفق القانون رقم:

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

35-75 المؤرخ في 1975/04/29، والذي أجبر المؤسسات العمومية الاقتصادية، المؤسسات المختلطة، والمؤسسات الخاضعة حسب النظام الحقيقي إلى تطبيقه.³

إن عدم قدرت المخطط المحاسبي الوطني سابقا (PCN) الصادر في سبعينيات القرن الماضي على مواكبة التطورات في بيئة الأعمال الدولية من جهة، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى مصاف الدول المتقدمة اقتصاديا أدى بالتفكير لإيجاد بديل عن هذا المخطط اعتبارا للنقص التي كان يتضمنها والتي من أهمها ما يلي:

- التغيرات في البيئة المحاسبية الدولية ومدى تأثيرها على النظم المحاسبية في الدول.
- عدم تناسبه والتوجهات المتعلقة بالانضمام إلى التكتلات الدولية.
- اعتماده على سياسة التخطيط والمركزية السائدة في ذلك الوقت.
- اعتماده على تلبية احتياجات الجهات الحكومية وإهماله لمصالح الأطراف الأخرى.

إن النقائص السابقة وغيرها، أدت بالحكومة الجزائرية إلى التوجه بسرعة نحو الاستجابة لهذه التغيرات المتسارعة في البيئة المحاسبية الدولية، حيث تجلّى ذلك في صدور القانون رقم: 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي يمكن اعتباره على أنه نقطة البداية للجزائر في التوجه نحو التوحيد المحاسبي لمواكبة التغيرات في المجال المحاسبي.⁴ علما بأن هذا المرسوم حدد بداية سنة 2009 لدخول النظام المحاسبي حيز التنفيذ، إلا أنه تم تطبيقه فعليا في بداية سنة 2010.

1-2-1 النظام المحاسبي المالي، الأهمية ومجال التطبيق

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي في صورة تبني المعايير المحاسبية الدولية إرادة قوية من قبل المشرع الجزائري في تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر، وذلك بما يتوافق ونظيرتها الدولية المتعلقة بإعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية والمحاسبة.

1-2-2 أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي

تبرز أهمية سعي الجزائر نحو التوحيد المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، حيث يتضح ذلك من خلال النقاط الآتية:⁵

- تحديث النظام المحاسبي بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي المعاصر.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق الأنظمة المحاسبية بها.
- ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية.
- تمكين المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات المحلية ونظيرتها الأجنبية.

1-2-3 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتمثل مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحديد نوعية المؤسسات الملزمة تحت طائلته، حيث في هذا الإطار يلزم المشرع الجزائري المؤسسات التي تتمثل في كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يخضعون للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، الاقتصاد المختلط، وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية،⁶ وللإيضاح أكثر فإن المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي هي:⁷

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

3-1 الإصلاح المتعلق بمجال التدقيق

لا يقل الاهتمام بمهنة التدقيق أهمية عن المحاسبة إذ أنهما جزءان مكملات لبعضهما البعض، حيث من خلالهما يمكن ان تتحقق عملية إعداد القوائم المالية والرقابة عليها، مما يوفر معلومات مالية تلي احتياجات جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، وفي هذا الصدد سطرت الجزائر مجموعة من النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، حيث يمكن تلخيص أهم المراحل تطور التدقيق المحاسبي في الجزائر بما يلي:

- صدور الأمر رقم: 69-107 بتاريخ 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي يحدد مهام وواجبات محافضي الحسابات (المدقق المحاسبي)، وهو ما يهدف إلى التأكد من سلامة ومصادقية الحسابات، وأيضا تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة.⁸
- صدور الأمر الرئاسي رقم: 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الذي يحدد اختصاص كل منهما، وشرط الدخول في المهنة، وكيفية ممارسة المهنة، وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره.⁹

- صدور القانون التوجيهي رقم: 88-01 المؤرخ في 12-1-1988، والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالرقابة، إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها، من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.¹⁰
- صدور عدة تشريعات قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون رقم: 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات (المدقق المحاسبي) والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-4-1991 والمعتمد بتاريخ 1-5-1991، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.¹¹

- صدور القرار رقم: 24-02-SPM-103 بتاريخ 2-2-1994 بأمر من وزير الاقتصاد، يضم مجموعة من التوصيات التي تلزم محافضي الحسابات بإتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن التوصيات إثراء مهنة التدقيق المحاسبي حسب ما تقتضيه الظروف من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول التدقيق القانونية.¹²

- صدور المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 15-4-1996، حيث بموجب هذه المادة تتحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.¹³

- وفي إطار الإصلاح المحاسبي المنتهج من طرف المشرع الجزائري بغية تحقيق نوع من التوافق مع المتطلبات المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والتي صاحبت تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، تم إصدار العديد من

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

المرسوم التنفيذي رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹⁴

- المرسوم التنفيذي رقم: 10-02 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تنظيم الأمر رقم: 95-20 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر بنفسه، وجاء فيه من المادة الثانية من هذا القانون على أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.¹⁵

- صدور المرسوم التنفيذي رقم: 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.¹⁶

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، والتي نتج عنها ما يلي:¹⁷

- إنشاء وتحديد تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره؛
 - إنشاء وتحديد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
 - إنشاء وتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره؛
 - إنشاء وتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- وتتجلى سلطة وزارة المالية على الهيئات السابقة من خلال ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم: 11-29 الذي يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.
- المراسيم التنفيذية، أهمها ما صدر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) بداية من سنة 2010، والتي تتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

1-3-1 المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996.¹⁸ وبموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011 تم تحديث القانون السابق والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءً عليه تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس،¹⁹ والتي يمكن ذكر أهمها:

- انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر، وتقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد؛

- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها، ومتابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها، وتحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

1-3-2 المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمُسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:²⁰

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي لمصف.

1-3-3 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة، كما أن مهامه متشابهة مع المصف الوطني للخبراء المحاسبين إلا أنها تتعلق بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1-3-4 المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها والتي تتشابه مع مهام الهيئات السابقة إلا أنها تتعلق بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.²¹

2- أهمية الإفصاح المحاسبي في ترقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية

تسعى المنظمات الاقتصادية من خلال العمل المحاسبي على إعداد القوائم المالية والرقابة عليها من جانب التدقيق، وذلك بغية تقديم هذه القوائم لمعلومات مالية ومحاسبية تلبي احتياجات جميع الأطراف سواء الداخلية منها أو الخارجية، حيث في هذا الصدد تسعى المنظمات نفسها إلى تطبيق جميع القواعد والمبادئ والمعايير الخاصة بالجانب المحاسبي وجانب التدقيق، من خلال تبني أو إتباع نصوص وإجراءات المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، هذه المعايير بدورها تسعى إلى تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي الذي من شأنه تحقيق احتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الموجهة إلى الأطراف المختلفة.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

1-2 نشأة وتطور مفهوم الإفصاح

يقصد بالإفصاح لغويا « العملية المنهجية الخاصة بتقديم المعلومات واتخاذ القرارات السياسية المعروفة من خلال النشر الرمزي والوضوح ».²² أما في الاصطلاح المهني يشير الإفصاح إلى مصفوفة من المعلومات المختلفة المنتجة من طرف المؤسسة.²³

ويشير الإفصاح في الاصطلاح المحاسبي إلى « شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة، لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية ».²⁴ كما يمكن اعتبار الإفصاح المحاسبي على أنه عملية إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية المتعلقة بالشركة والتي تهم الفئات الخارجية، بحيث تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة.²⁵

بالإضافة إلى ما سبق فإن الإفصاح المحاسبي يُعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح مالية مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أن تُعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية، بلغة مفهومة للقارئ الواعي، ودون لبس أو تضليل.²⁶

2-2 أنواع الإفصاح

يتضمن الإفصاح بصفة عامة عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر منها إليه، إلا أنه في غالب الأحيان يقسم إلى إفصاح إلزامي وآخر اختياري:

1-2-2 الإفصاح الإلزامي

حيث وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية فإن هناك شروطا لازمة للإفصاح عن المعلومات، وذلك لأجل تقديم القدر الكافي من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، إذ يشمل الإفصاح الإلزامي:²⁷

- الإفصاح عن التغييرات التي مست الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية.
- الإفصاح عن التغييرات التي طرأت على السياسات المحاسبية مثل تغيير طرق التقييم.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها في إعداد وعرض القوائم الختامية.
- الإفصاح عن الارتباطات المالية للمؤسسة المتعلقة بالعقود المستقبلية وتأثيرها المالي.
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدارها.

2-2-2 الإفصاح الاختياري

حيث يعبر على عملية «الكشف الذي يؤدي إلى تحسينات، وهذه التحسينات في الإفصاح الاختياري بدورها تؤدي إلى تحسين الشفافية».²⁸ ويشمل الإفصاح الاختياري مجموعة من العناصر المؤثرة على المساهمين من بينها:²⁹

- ربحية الأسهم.
- خطط الإدارة بشأن التوزيعات.
- التوقعات المالية والتقديرات المستقبلية.
- تحليلات الأصول طويلة الأجل والمخزون.
- خطط الإنفاق الاستثماري.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

3-2 أهمية الإفصاح المحاسبي

يحقق الإفصاح المحاسبي مصالح مختلف المستخدمين، حيث يمكن أن تتجلى أهمية كونه يساهم فيما يلي:³⁰

- توفير معلومات لجميع الأطراف.
- تخفيض حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار.
- تخفيض مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المختلفة.

4-2 أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق ما يلي:³¹

- توفير المعلومات للأطراف المختلفة.
- تسهيل عمل المقارنات في القوائم المالية بشكل شفاف وواضح.
- مساعد الأطراف المختلفة في تقييم أعمالهم المالية.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في الوصول إلى فهم أفضل لأداء شركائهم.
- مساعدة المستخدمين على عمل تقديرات بشكل أفضل للعوائد والمخاطر الخاصة بالشركة.
- المساعدة في وصول مستخدمي القوائم المالية للأحكام الرشيدة عن الأداء الكلي للشركة.

5-2 العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

هناك عدة عوامل تؤثر في الإفصاح بشكل عام والإفصاح المحاسبي بشكل خاص، يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية:³²

- العوامل المتعلقة بالبيئية، إذ تختلف التقارير المالية من بيئة إلى أخرى، وذلك للأسباب الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتاريخية عن حاجة المستفيدين في هذه الدول المختلفة.
- العوامل المتعلقة بالمعلومات، إذ تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات في مدى توفر الملائمة والثقة في المعلومات المنشورة، إضافة إلى إمكانية التحقق منها ومقارنتها بالمعلومات في قوائم المؤسسات الأخرى.
- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية، إذ تتضمن هذه العوامل حجم الوحدة، عدد المساهمين، القوانين المعمول بها، الضوابط التي تستلزم عملية التدقيق... الخ.

3- مدى توافق الإفصاح المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية

إن عمل الجزائر على تقريب الممارسات المحاسبية المحلية مع نظيرتها الدولية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، بالإضافة إلى المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من خلال هيكلية المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر وإصدار مجموعة القواعد والإجراءات التنظيمية وبعض المعايير الخاصة بتأطير عملية التدقيق، يبين إلى حد كبير جدا مدى عمل الجزائر على التوفيق بين قوانينها المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق مع متطلبات بيئة المحاسبة والتدقيق الدولية.

1-3 التوافق على الصعيد المحاسبي

حيث يبرز هذا التوافق على الصعيد المحاسبي من خلال ما يلي:

- صدور التعليم رقم: 2 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010، وذلك لتدارك التأخير المسجل في تبني المعايير المحاسبية، حيث تشير في محتواها على التوافق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS).³³

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يلي:³⁴

- بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي الجديد.
- استحداث مفاهيم جديدة خاصة بعناصر القوائم المالية.
- تحديد طرق التقييم المحاسبي وتنظيم مهنة المحاسبة.
- تحديد الحسابات والمجموعات وقواعد سيرها.
- إعداد نماذج للقوائم المالية.
- وضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحق.

- العمل على جعل النظام المحاسبي المالي كأرضية للممارسة المحاسبية المتوافقة والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال تكييفه لنظام يعمل على تنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية،³⁵

- توفير مجموعة من المميزات المتوافقة إلى حد كبير مع متطلبات المعايير الدولية، حيث في هذا الصدد يشير القانون رقم: 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11-07 إلى مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في ما يلي:³⁶

- تسهيل فهم للعمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.
- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية.
- تسهيل تفسير المعايير المحاسبية.

- توفير مجموعة من الخصائص التي تتوافق مع الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، حيث يتضح تبني النظام المحاسبي المالي للخصائص النوعية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في ما يشير إليه القانون رقم: 156-08 المؤرخ في 28 ماي 2008، والذي يبين ضرورة توفر الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في الكشوف المالية والتي تشمل كل من الملاءمة، الدقة، الوضوح، قابلية المقارنة بالإضافة إلى الأهمية النسبية.³⁷

- توفير مجموعة المبادئ المحاسبية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) حيث يتضح ذلك من خلال القانون رقم: 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي " يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما المبادئ الآتية (محاسبة التعهد، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني).³⁸ وهو ما يوضح أن هناك توافق كبير بين المبادئ المحاسبية للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمبادئ

- توفير التوافق في مجال إعداد وعرض القوائم المالية مع نظيرتها الدولية، وهو ما جاء به الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في تبني المعايير المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية لا سيما المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) الخاص بعرض القوائم المالية، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 7) المتعلق بقائمة التدفقات النقدية، حيث تتضمن الكشوف المالية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية حسب الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وفق المادة رقم: 32 من القانون رقم: 11-08 المؤرخ في 28 مايو 2008، كل من العناصر الآتية:³⁹

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- الميزانية.

- حسابات النتائج.

- جدول سيولة الخزينة.

- جدول تغيرات الأموال الخاصة.

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

2-3 التوافق على صعيد التدقيق المحاسبي

كما يبرز التوافق من جهة أخرى على صعيد مجال التدقيق من خلال ما يلي:

- تحديث المفاهيم التي توضح مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث نجد حسب القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 حيث يشير هذا القانون:⁴⁰

- على أنه يعد خبيراً محاسباً في مفهوم هذا القانون « كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات»، ويؤهل مع مراعاة الأحكام لممارسة وظيفة محافظة الحسابات، كما يعتبر الخبير المحاسب هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، والقيام بأداء استشارات في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي.

- كما يعد محافظ الحسابات والذي يقوم بالتدقيق المحاسبي القانوني « كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به».

- تحديد المهام والحقوق والواجبات بما يتوافق والمتطلبات الدولية، حيث حسب هذا القانون يضطلع المدقق المحاسبي بالمهام الآتية:⁴¹

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنتهية، وكذلك بالنسبة للقوائم المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها في تقرير التسيير المقدم إلى المساهمين؛
- إبداء الرأي في التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة؛
- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو التي تكون فيها للقائمين بالإدارة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو من طبيعته قد يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

وفي هذا الصدد وبغية إعداد القوائم المالية التي تحقق متطلبات الإفصاح المحاسبي والتي تحتوي على معلومات تلبي احتياجات مختلف المستخدمين، فإنه يترتب عليه بموجب المادة 25 من القانون رقم: 10-01 عند أدائه مهامه إعداد ما يلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع ذكر الأسباب التي حالت دون ذلك.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل التعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير حول تطورات النتيجة خلال الخمس السنوات الأخيرة حسب السهم أو الحصة.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تحديد وتوضيح المسؤوليات التي تقع على عاتق ممتهي التدقيق المحاسبي، حيث يترتب على المدقق المحاسبي ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي كالآتي:⁴²

• المسؤولية المهنية، حيث يشير قانون رقم: 01-10 المؤرخ في 11-7-2010 على أن المدقق المحاسبي يتحمل المسؤولية المهنية تجاه الغير في حالة ما إذا لم يلتزم ببذله العناية المهنية اللازمة في مهمته، ويتحمل المسؤولية تجاه الكيان عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. كما أنه لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه أخبر مجلس الإدارة بالمخالفات.

• المسؤولية الجزائية، بحيث يتحمل المسؤولية نتيجة التقصير في الالتزام بالقوانين، وذلك بموجب القانون رقم: 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

• المسؤولية الأدبية، حيث يتعرض أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة - حتى وبعد استقالتهم من مهامهم - عن أي مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أثناء تأدية مهامهم.

إن تحديد الأطر السابقة من شأنه ان يعمل على تعزيز الرقابة على عملية إعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المختلفة والموجهة إلى الأطراف سواء الداخلية أو الخارجية، وذلك بهدف تحقيق المصالح لمختلف مستخدمي هذه المعلومات المحاسبية والمالية.

إن وجود إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من شأنه ان يوفر قاعدة لإعداد وعرض القوائم المالية لمختلف الفئات ذات المصالح المرتبطة بالمؤسسة، كما ان وجود قوانين مثل القانون 01-10 تمنح نوع من الثقة لدى مستخدمي المعلومات كونها توطر وتبين المهام وتوضح المسؤوليات في عملية الرقابة على عملية إعداد وعرض المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المختلفة بما يتوافق والمتطلبات الدولية.

الجانِب المِبدائي: دراسة مدى توافق الإفصاح المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي مع المتطلبات الدولية

تعكس هذه الدراسة الميدانية الجانب النظري من خلال البحث في آراء عينة الدراسة من المختصين في المجال المحاسبي، حول ما إذا كانت الإصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق تعمل على تحقيق الإفصاح المحاسبي وفق المتطلبات الدولية من خلال دراسة مدى توافق النصوص التنظيمية والقانونية المؤطرة لمجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية.

1- بيانات الدراسة الميدانية

يضع مفهوم الإفصاح المحاسبي مجموعة من المتطلبات للوصول إلى الإفصاح المحاسبي الذي تنشده كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، وكما يوضح الإطار النظري لهذه الدراسة أهمية الإصلاح في مجال المحاسبة والتدقيق لإعداد القوائم المالية، إلا أن هذا لا يكفي لضمان القول بأن واقع الإصلاح في المجال المحاسبي والتدقيق في الجزائر من شأنه ان يضمن الجودة في

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

المعلومات المقدمة والمتضمنة في هذه القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالشكل الذي يلي جميع احتياجات مستخدمي هذه القوائم المالية.

وبناء على ما سبق، فإن أداة الدراسة الميدانية - الإستبانة - ضمت مجموعة من الأسئلة الرئيسة والتي تتضمن بدورها أسئلة فرعية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أسئلة خاصة بأهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى توافقه مع المتطلبات الدولية. تمثلت في ما يلي:

- ✓ يوفر النظام المحاسبي المالي وصفا لاستخدامات والتزامات المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ يقدم النظام المحاسبي المالي معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية لمساهمين والأطراف الأخرى.
- ✓ يوفر النظام المحاسبي المالي وصفا لكل التدفقات النقدية المتأتية من مختلف النشاطات.
- ✓ تخضع القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي لآليات الرقابة الداخلية.
- ✓ يوضح النظام المحاسبي المالي الأداء المالي للمؤسسة لمختلف الأطراف ذات المصلحة.
- ✓ تعد المعلومات وفق النظام المحاسبي المالي تحت إشراف الإدارة المالية للمؤسسة.
- ✓ يمنح التدقيق إلزامي من طرف مدقق محاسبي مصداقية للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية.
- ✓ تعد القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي وفق مسار يسمح بتحديد المسؤوليات.
- ✓ يوفر الإطار القانوني للتدقيق المحاسبي مسؤوليات من شأنها منح الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية.
- أسئلة خاصة بمدى تأثير الإصلاح المحاسبي على تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. تمثلت في ما يلي:

- ✓ تتضمن القوائم المالية وصفا لجميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة.
- ✓ يوفر شكل عرض القوائم المالية سهولة قراءة وتحليل المعلومات المتضمنة فيها.
- ✓ تمكن القوائم المالية من توفير فهم معقول للتغيرات في المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ تحترم القوائم المالية عند إعداد المعلومات مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ تمكن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الأطراف المختلفة من تقدير نتائج المؤسسة.
- ✓ تحترم المعلومات المعدة مختلف الفروض الأساسية المتعلقة بإعداد القوائم المالية.
- ✓ تسمح القوائم المالية من إجراء مقارنات حول المعلومات بين الفترات والمؤسسات المماثلة.
- ✓ تتسم المعلومات المتضمنة في القوائم المالية بصفة الاعتمادية من مختلف مستخدميها.
- ✓ تساعد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية اتخاذ القرارات بالشكل وفي الوقت المناسب.

2- مجتمع وأداة الدراسة الميدانية

تتمثل عينة هذا المجتمع في المختصين بالجال المحاسبي من أكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة والتدقيق) ومهنيين (خبراء ومحافظي حسابات)، حيث بعد عملية التوزيع تحصلنا على تسعة وثلاثون (39) إستبانة صالحة تمثلت في ما يلي: (4 محافظي حسابات، 1 خبير محاسب، 34 أستاذ جامعي)، والتي من خلالها تم تمثيل مجتمع الدراسة. إضافة إلى ذلك تم الاعتماد في هذه الدراسة الميدانية على المنهج التحليلي، حيث تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

الخماسي "Likret Scale"، والذي يؤكد على التمييز بين مدى قوة توافق المفردة مع الخيار أو العبارة، وذلك بتحديد المستويات من علاقة قوية موجبة إلى قوية سلبية.⁴³ والجدول رقم: 01 يوضح مستويات مقياس ليكارت الخماسي:

جدول رقم: (01) يوضح مستويات مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
Strongly agree	Agree	Uncertain	Disagree	Strongly disagree

المصدر: دلال القاضي، محمود البياتي، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

3- اختبار ثبات الاستبيان

يعتبر اختبار ثبات الاستبيان من المراحل الأساسية للتأكد من أن الاستبيان يعطي النتائج نفسها في حالة ما إذا تم توزيعه عدة مرات تحت القيود والشروط نفسها،⁴⁴ وفي هذه الدراسة تم حساب معامل الثبات للاستبيان بطريقة Alpha Cronbach's، وهو ما يوضحه الجدول رقم: 02.

جدول رقم: (02) الخاص بمعامل الثبات Alpha Cronbach's

البيان	محتوى المحاور	عدد الفقرات	معامل Cronbach's Alpha
المحور الاول	أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى توافقه مع المتطلبات الدولية	09	0.845
المحور الثاني	مدى تأثير الإصلاح المحاسبي على تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	09	0.841
الإستبانة (ككل)			0.907

المصدر: من إعداد الباحث (بناءً على نتائج برنامج SPSS)

يوضح الجدول رقم: 02 أن معامل الثبات Alpha Cronbach's للمحاور الدراسة مرتفعة كثيرا، حيث نجد أن المحور الأول والثاني على التوالي بلغ 0.845 و 0.841 وهي قريبة جدا من الواحد الصحيح، كما أن أداة الدراسة الميدانية ككل بلغت 0.907 وهي قريبة جدا من الواحد الصحيح، مما يدل على أن هناك ثبات في أداة الدراسة الميدانية.

4- اختبار اعتدالية التوزيع

للقيام بهذا الاختبار الخاص باعتدالية التوزيع، نستعمل اختبار Kolmogorov-Smirnov، حيث يختبر فرضية العدم التي تدل على أن مشاهدات متغير معين تتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرضية البديلة التي تدل على العكس.⁴⁵

جدول رقم: (03) الخاص بنتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لاعتدالية التوزيع

البيان	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى المعنوية	مستوى المعنوية
المحور الاول	09	1.379	0.05	0.045
المحور الثاني	09	0.824	0.05	0.506
الإستبانة (ككل)	18	0.928	0.05	0.355

المصدر: من إعداد الباحث (بناءً على نتائج برنامج SPSS)

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

يتبين من خلال الجدول رقم: 03 أن مستوى المعنوية الإحصائية لل فقرات الرئيسة بشكل إجمالي للاستبيان تساوي (0.355) وهي أكبر من مستوى الدلالة الذي يساوي 0,05، حيث تشير هذه النتيجة إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يسمح لنا باستخدام الاختبارات المعلمية.

5- التحليل الإحصائي لمدى توافق الإفصاح المحاسبي حول الإفصاح المحاسبي مع متطلبات المعايير الدولية

لتحليل أثر الإفصاح المحاسبي في تحقيق الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية بما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية، يجب تحديد مجال الفئات للمتوسط المرجح الذي بدوره يساهم في تحديد درجة إجابة أفراد العينة،⁴⁶ كذلك نستخدم في التحليل الوصفي لل فقرات المتضمنة في الجداول اختبار ستودنت (t) للعينة الواحدة، الذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع،⁴⁷ والذي يساعد في تحديد موافقة أفراد العينة من عدمها على ما تتضمنه هذه الفقرات في الاستبيان

1-5 تحليل مدى توافق الإفصاح المحاسبي مع المتطلبات الدولية

يبين الجدول رقم: (04) النتائج الإحصائية لأراء أفراد العينة حول مدى توافق الإفصاح المحاسبي مع متطلبات المعايير الدولية.

جدول رقم: (04) الخاص بنتائج التحليل الإحصائي للمحور الاول

محتوى الفقرة الرئيسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
مدى توافق الإفصاح المحاسبي مع متطلبات المعايير الدولية	3.3749	0.56569	%67	41.674	0.000

المصدر: من إعداد الباحث (بناءاً على نتائج برنامج SPSS)

يبين الجدول رقم: (04) أن قيمة المؤشرة الإحصائية t الفعلية في جميع الأسئلة الفرعية المتضمنة في محتوى الفقرة الرئيسة يساوي 41.674 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة الحرية 38 ومستوى الدلالة 0,05، حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (n - 1 = 38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 1.684،⁴⁸ كما أن مستوى الدلالة يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق %67 والذي يمثل نسبة الحياد، وهو ما يوضحه لنا الاتجاه العام لإجابات الأفراد والذي يمثل الحياد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.3749 والذي ينتمي إلى المجال الذي يعبر عن الحياد [2.60 — 3.39]، بمعنى أن أفراد العينة من المختصين في المجال المحاسبي سواء أكاديميين (أساتذة جامعيين) أو مهنيين (محافظي وخبراء محاسبين) لا يرون أن هناك توافق بشكل كبير بين الإفصاح المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية.

2-5 تحليل مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يبين الجدول رقم: (05) النتائج الإحصائية لأراء أفراد العينة حول مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

جدول رقم: (05) الخاص بنتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محتوى الفقرة الرئيسية
0.000	36.642	%74	0.62929	3.6923	مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي في تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

المصدر: من إعداد الباحث (بناءً على نتائج برنامج SPSS)

يبين الجدول رقم: (05) أن قيمة المؤشرة الإحصائية t الفعلية في جميع الأسئلة الفرعية المتضمنة في محتوى الفقرة الرئيسية يساوي 36.642 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند درجة الحرية 38 ومستوى الدلالة 0,05، حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (n - 1 = 38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 1.684، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05 وهذا ما يؤكد الوزن النسبي الذي يفوق 74% والذي يمثل نسبة الحياد، وهو ما يوضح لنا الاتجاه العام لإجابات الأفراد والذي يمثل الموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.3749 والذي ينتمي إلى المجال الذي يعبر عن الموافقة [3.40 — 4.19]، بمعنى أن أفراد العينة من المختصين في المجال المحاسبي سواء أكاديميين مهنيين أساتذة جامعيين) أو مهنيين (محافظي وخبراء محاسبين) يرون أن الإصلاح المحاسبي يساهم بشكل كبير في تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

الخاتمة

مما سبق، يمكن القول بأن النتائج السابقة تعبر عن واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر الذي مس مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث يمكن تبرير عدم وجود توافق كبير بين توافق الإصلاح المحاسبي مع متطلبات المعايير الدولية إلى حداثة هذه الإصلاحات وعدم اكتمالها نسبيا مع نظيرتها الدولية، لأن كل هذه الخطوات تمثل في الأول والأخير مرحلة تبني وليس تطبيق كلي لما تأتي به هذه المعايير سواء المتعلقة بالمحاسبة أو المتعلقة بالمعايير، وفي هذا الصدد يمكن تضمين هذه الخطوات لانها تعبر عن مرحلة أساسية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) والاهتمام أكثر بتوحيد الأطر القانونية لمهنة التدقيق المحاسبي التي ستزيد حتما من قوتها كآلية رقابية خارجية وحيادية لتضفي مزيدا من الثقة والمصادقية حول المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

أما فيما يخص وجود مساهمة للإصلاح المحاسبي في تحقيق الإفصاح المحاسبي فإنه يمكن تبرير ذلك على أنه هناك وجود ترقية وتطوير في الممارسات المحاسبية في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الأمر الذي من شأنه تلبية احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية التي ينتجها هذا النظام المحاسبي المطبق بشكل حديث نسبيا، بالإضافة إلى وجود نصوص تنظيمية وقانونية تعزز إطار الرقابة على عملية إعداد وعرض القوائم المالية من خلال عملية التدقيق المحاسبي، والتي من شأنها أن تعزز نتائج الممارسات المحاسبية التي تنعكس في قوائم مالية ذات جودة عالية.

التهميش للمراجع

¹ ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، أيام: 13-14 و15 أكتوبر 2009، ص: 5-6.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

- ² مختار مسامح، النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي: 17 - 18 جانفي 2010، ص:4.
- ³ مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2004، ص:4.
- ⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، السنة: 44، المؤرخ في: 2007/11/25، ص: 3-6.
- ⁵ براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي: 29-30 نوفمبر 2011، ص: 3-4.
- ⁶ كتوش عاشور، «متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي IAS/IFRS في الجزائر»، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، ص: 289.
- ⁷ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 74، 2007، ص: 3.
- ⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 110، السنة 6، المؤرخة بتاريخ 30-12-1969، ص: 1802.
- ⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 107، السنة 8، المؤرخة بتاريخ 30-12-1971، ص: 1852.
- ¹⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 02، السنة 25، المؤرخة بتاريخ 13-1-1988، ص: 36.
- ¹¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم 20، ص: 651.
- ¹² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 28.
- ¹³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص: 653-654.
- ¹⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 11-9-2010، ص: 4.
- ¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 50، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 1-9-2010، ص: 4.
- ¹⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 66، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 3-11-2010، ص: 4.
- ¹⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 7، السنة 48، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص: 4-23.
- ¹⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 56، السنة 33، المؤرخة في 25-9-1996، ص: 17.
- ¹⁹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم 7، ص: 4-7.
- ²⁰ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم 7، ص: 8-15.
- ²¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم 7، ص: 16.
- ²² أمين السيد أحمد لطفي، التدقيق وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 226.
- ²³ Jill SOLOMON and Aris SOLOMON, Corporate Governance and Accountability, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, England, 2004, p:120.
- ²⁴ الحياي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 1996، ص: 381.
- ²⁵ عبد الله خالد أمين، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأي المال العربية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد رقم 1/62، الجامعة الأردنية، 1995، ص: 38.
- ²⁶ محمد أبو زيد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر الجديدة، مصر، الطبعة الأولى، 2005، ص: 577.

الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

²⁷ هوام جمعة وآخرون، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي: 18 - 19 نوفمبر 2009، ص: 10-11.

²⁸ Jill SOLOMON, Aris SOLOMON, Op-cit, p :120.

²⁹ هوام جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

³⁰ كمال الدين وآخرون، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 9.

³¹ IASB, Operating Segments, N : 8, November 2006, p : 4.

³² سالم محمد بن عبود، الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح و الشفافية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث، عمان، الأردن، 28-29 أفريل 2009، ص: 13.

³³ المجلس الوطني للمحاسبة، التعليم رقم: 02، المؤرخة في: 2009/10/29، ص: 2.

³⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008، ص: 27.

³⁵ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 74، ص: 3.

³⁶ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 27، ص: 11.

³⁷ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 27، ص: 12.

³⁸ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 74، ص: 4.

³⁹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 27، ص: 14.

⁴⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 42، السنة 47، المؤرخة بتاريخ 11-9-2010، ص: 6-7.

⁴¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 42، ص: 7.

⁴² الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد رقم: 42، ص: 10.

⁴³ دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص: 112-113.

⁴⁴ عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص: 536، من خلال الموقع الإلكتروني: www.Arabicstat.com

⁴⁵ سعيد زغلول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، بغداد، 2003، ص: 94.

⁴⁶ عز عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص: 541.

⁴⁷ سعيد زغلول بشير، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

⁴⁸ سامح حزماتي، الاحتمالات والإحصاء، منشورات جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية، 1989، ص: 371.

الإفصاح في الجوائز بين واقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية

الملاحق

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,907	18

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	part1	part2	part
N	39	39	39
Normal Parameters ^{a,b}			
Mean	3,7749	3,6923	3,7336
Std. Deviation	,56569	,62929	,55893
Most Extreme Absolute Differences	,221	,132	,149
Positive	,163	,095	,095
Negative	-,221	-,132	-,149
Kolmogorov-Smirnov Z	1,379	,824	,928
Asymp. Sig. (2-tailed)	,045	,506	,355

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
part1	39	3,7749	,56569	,09058
part2	39	3,6923	,62929	,10077

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
part1	41,674	38	,000	3,77493	3,5916	3,9583
part2	36,642	38	,000	3,69231	3,4883	3,8963