

محاولة لقياس مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة

بعناصر الميزانية: حالة ملبنة التل للفترة 2014-2018

An Attempt to Measure the Level of Disclosure about Accounting Policies and Estimates Relating to the Balance Sheet Items: The Case of Malbanat Al-Tal (2014-2018)

حمزة لعبيدي*، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، البريد: h.labidi@univ-skikda.dz

عمار شلابي، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، البريد: chalabiamar@yahoo.fr

كيموش بلال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، البريد: kimouchebilal@gmail.com

مخبر إقتصاد، مالية وإدارة الأعمال (ECOFIMA)

تاريخ القبول: 2023/05/01

تاريخ الاستلام: 2023/02/05

ملخص: هدفت الدراسة إلى محاولة قياس مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة ببعض بنود الميزانية لملبنة التل، من خلال وضع مؤشر يحتوي على 44 بند لأهم الإفصاحات المطلوبة، باستخدام طريقة تحليل المحتوى. أشارت نتائج الدراسة إلأن الشركة تلتزم بالإفصاح عن هذه العناصر بمستوى متوسط بلغ 52%.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح، السياسات والتقديرات المحاسبية؛ التثبيتات العينية؛ المخزونات.

تصنيفات JEL: M40 ; M48 ; M41.

Abstract: The aim of this paper is to measure the level of disclosure about accounting policies and estimates relating to balance sheet items for Malbanat Al-Tal, through developing an index included 44 items for the most important disclosures. The results showed that the company committed to disclose policies and estimates relating to balance sheet items with a medium level that reached 52%.

Keywords: Disclosure; Accounting Policies and Estimates; Physical non-current assets; Inventories.

JEL classifications codes: M40; M41; M48.

مقدمة:

أتاح النظام المحاسبي المالي لإدارة الشركات في الكثير من الحالات سياسات وطرقاً اختيارية (تفضيلية أو بديلة) للاعتراف بعناصر القوائم المالية وقياسها وعرضها والإفصاح عنها حسب نية الإدارة ورؤيتها، بالإضافة إلى وجود هامش كبير من التقديرات المحاسبية لقياس بعض البنود التي يصعب تقييمها بدقة كافية.

إن هذا التنوع في السياسات المحاسبية والاعتماد على التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية أدى إلى نوع من الشك في مصداقيتها من طرف مستخدميها، وهذا يعود إلى أن استخدام سياسات محاسبية مختلفة لنفس الأحداث والمعاملات الاقتصادية يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة، وبالتالي يصبح من الصعب إجراء مقارنات سليمة بينها، كما أن التقديرات المحاسبية تتميز بدرجة من عدم التأكد المتأصل فيها، وإعدادها يتم على أساس أحكام مهنية وشخصية، وهو ما يفتح الباب أمام التحيز والتلاعب بالقيم الواردة في القوائم المالية.

لتجاوز هذا الإشكال نصت معايير التقرير المالي الدولية، وكذا النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية، من خلال ملحق الإيضاحات، وهذا لتفسير المبالغ الواردة في القوائم المالية.

تعد "ملبنة النل" من الشركات الجزائرية العمومية الكبيرة والمهمة، حيث تغطي الجهة الجنوبية من ولاية سطيف بمادة الحليب ومشتقاته، فهي ملزمة بإعداد القوائم المالية، والإفصاح عن مختلف السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في إعدادها، بغية تحقيق المصداقية والتوسع في الإفصاح وعرض المعلومات، في ظل اكتفاء معظم الشركات بالتحفظ والسرية في نشر المعلومات المالية.

تعتبر ملبنة النل مؤسسة صناعية، وبالتالي فإن للتثبيات العينة والمخزونات لها أهمية كبيرة ضمن هيكل أصولها، فكفاءة نشاطها تستلزم إيلاء عناية خاصة بهذه الأصول، وخصوصاً الآلات والمعدات، كما يتطلب الأمر الاهتمام بعناصر المخزونات، نظراً لطبيعتها

الخاصة، على اعتبار أن أغلبها عبارة عن حليب ومشتقاته أو مواد أولية لإنتاج الحليب، وهذه المواد تتميز بسرعة تلفها، مما يتطلب توفير ظروف مناسبة لها. وعليه يمكن القول أن فعالية أداء المؤسسة يعتمد على إدارة هذه الموارد بشكل جيد، وكما هو معلوم فإن الإدارة الجيدة تتطلب توفر نظام فعال للإفصاح وتوصيل المعلومات لمختلف الأطراف.

أ - الإشكالية:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الآتية:

إلى أي مدى تلتزم ملبنة التل بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة

بالتثبيات العينية والمخزونات خلال الفترة من 2014 إلى 2018 ؟

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيمها إلى سؤالين فرعيين كالآتي:

- ما مدى التزام ملبنة التل بمتطلبات الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية

المتعلقة بالتثبيات العينية خلال الفترة من 2014 إلى 2018 ؟

- ما مدى التزام ملبنة التل بمتطلبات الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية

المتعلقة بالمخزونات خلال الفترة من 2014 إلى 2018 ؟

ب - الفرضيات:

انطلقت الدراسة من الفرضية الرئيسية الآتية:

تلتزم ملبنة التل بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية

والمخزونات خلال فترة الدراسة.

هذه الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين كالآتي:

- الفرضية 1: تلتزم ملبنة التل بأغلب متطلبات الإفصاح عن السياسات والتقديرات

المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية خلال فترة الدراسة.

- **الفرضية 2:** تلتزم ملبنة النل بأغلب متطلبات الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات خلال فترة الدراسة.

ج- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى معرفة مدى امتثال ملبنة النل للإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية المتعلقة بالتبثبات العينية والمخزونات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

د - أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التأثير المباشر للسياسات والتقديرات المحاسبية في مبالغ القوائم المالية، وبالتالي التأثير في مستخدمي هذه القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.

هـ- منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وهذا من خلال التطرق لمفاهيم متغيرات البحث، وجمع البيانات ووصفها، ومن ثم تحليلها وتفسيرها، للحكم على فرضيات البحث.

أولاً- التأصيل النظري للدراسة:

1- الإفصاح المحاسبي:

1-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره وسيلة اتصال بين الوحدة الاقتصادية ومحيطها الخارجي. يرى (kieso, weygandt, & warfield, 2010, p. 46) أن الإفصاح مبدأ يقتضي تقديم المعلومات التي لها أهمية نسبية للتأثير في أحكام وقرارات المستخدم الواعي. أما (محمد المبروك، 2005، صفحة 577) فيرى أن مصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار المعلومات الضرورية عن

الوحدة الاقتصادية في القوائم والتقارير للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية، بلغة سهلة ومفهومة للقارئ الواعي، دون أي تضليل أو لبس، لمساعدته في اتخاذ القرارات. وفي ذات السياق يضيف (الشيرازي ، 2001، صفحة 322) أن الإفصاح يعني احتواء التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية واللازمة لإعطاء مستخدميها صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية.

يلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة المنشأة دون تضليل أو تحريف، بحيث يستطيع مستعملوها الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات سليمة، غير أنها اختلفت حول كمية ومقدار المعلومات الواجب عرضها. وبصفة عامة فإن الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار جميع المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة، لمساعدة المستخدمين على اتخاذ قرارات مناسبة وتحقيق الأهداف المرجوة، شرط أن يتم عرض المعلومات بلغة مفهومة وبشكل كامل وواضح وصادق.

1-2- أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه وسيلة تواصل بين إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية، فهو يسمح بتوصيل المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لاتخاذ قراراتهم (Hassan & Maston, 2010, p. 8)، كما أنه يقلل من ممارسة إدارة الشركة للتضليل أو التحريف في القوائم المالية لتحقيق مصالحها على حساب باقي الأطراف المستخدمة للقوائم المالية (Subramanyam & Dasaraju, 2014, p. 90)، كما أن أهمية الإفصاح المحاسبي في تزايد مع زيادة الدور الاقتصادي للأسواق المالية، حيث أصبحت المعلومات المحاسبية مصدرا مهما لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، باعتبار أن أغلب

المستخدمين لا يتاح لهم الاطلاع على سجلات الشركة وفهم محتوياتها، لذلك فهم يعتمدون على الإفصاح بشكل كبير لفهم مركزها المالي وأدائها (العنكي، 2016، صفحة 33).

2- السياسات المحاسبية:

1-2- مفهوم السياسات المحاسبية:

حظيت السياسات المحاسبية باهتمام بالغ لما لها من تأثير مباشر في الأرقام الواردة في القوائم المالية التي تتحدد على أساس تلك السياسات، والتي يتم تطبيقها واختيارها من بين البدائل المتاحة، مما يؤثر بدوره على قرارات مستخدمي القوائم المالية. تعددت الآراء حول مفهوم السياسات المحاسبية، فقد عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) بأنها "مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تطبيقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية" (Bogdan & Matica, 2008, p. 376)، وعرفها (الشيرازي، 2001، صفحة 101) بأنها مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بها تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان وتوضيح كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث.

تم تعريف السياسات المحاسبية أيضا بأنها مجموعة من المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد أسس القياس والإفصاح وعرض البيانات المالية، والتي يتم اختيارها من بين المعايير والقواعد المحاسبية المقبولة في مجتمع الشركة (مصطفى، 2017، صفحة 756)، حيث تقع مسؤولية هذا الاختيار على إدارة الشركة، لذا وجب أن تتضمن القوائم المالية وصفا للبدائل المحاسبية المنتقاة، والتي تعتبر ذات أهمية. من خلال عرض المفاهيم السابقة نلاحظ أنها تؤكد على أن السياسات المحاسبية بمثابة الأسس والقواعد التي تسترشد بها إدارة الشركة عند إعداد وعرض القوائم المالية، كما أكدت على ضرورة تطبيقها بشكل ثابت حتى تعبر عن المركز المالي للشركة، غير أن هذا الثبات يعتبر نسبيا. لا يوجد اتفاق على تعريف موحد

للسياسات المحاسبية، حيث يطلق عليها عدة مصطلحات مختلفة (مبادئ، معايير، فرضيات، مفاهيم)، ويعود ذلك إلى الجهود الكثيرة التي تبذل من أجل إيجاد إطار دائم للمحاسبة. بالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي، فقد أطلق عليها تسمية "الطرق المحاسبية"، حيث اعتبرت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 بأن "الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية" (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 38)، وهو تقريبا نفس التعريف المقدم في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8). وكخلاصة يمكن تعريف السياسات المحاسبية بأنها كل الأسس والقواعد والطرق والإجراءات المحاسبية التي تتبناها وتطبقها إدارة المؤسسة عند إعداد وعرض القوائم المالية، من خلال الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، مع ضرورة المحافظة على الثبات في تطبيقها من سنة إلى أخرى.

2-2- أهمية السياسات المحاسبية:

- يمكن إبراز أهمية السياسات المحاسبية في النقاط التالية (قطيب، 2017، صفحة 37):
- تساعد في توضيح مدلول الأرقام الواردة في القوائم المالية؛
 - تساعد في اختيار أفضل البدائل المحاسبية، مما يؤدي إلى توصيل قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية؛
 - يساعد وضع السياسات المحاسبية على تحقيق قابلية المقارنة التي تزيد من دقة وموضوعية الإفصاح عن كفاءة وقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

3-2- أسس اختيار السياسات المحاسبية:

نظرا لتنوع بدائل للتطبيق أشار معيار المحاسبة الدولي (IAS1) بأنه يتعين على الإدارة أن تختار بحسب تقديرها ما يحقق ملاءمة المعلومات المالية، ويعتمد هذا الاختيار على عدة أمور لعل أبرزها تقدير مدى المعرفة بالجوانب كافة، والتي من الممكن أن تؤثر على الموقف المالي للمؤسسة بصورة دورية. وعليه فإن السياسة المحاسبية تمثل سلوكا أو تصرفا يسلكه المحاسب عند قيامه بالعمل المحاسبي من اعتراف وقياس وعرض وإفصاح، ومنه فإن تطبيق سياسة دون أخرى يعتمد على مدى ملاءمتها للظروف المحيطة، ومدى قناعة المحاسب بتوظيفها، بما يخدم مصلحة المؤسسة الاقتصادية من جهة، وبقية الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة من جهة ثانية(عتبر، 2017، صفحة 3). ويشير العديد من الباحثين على أنه توجد ثلاث ضوابط أساسية تحكم اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية تتمثل في: الحيطة والحذر، مراعاة الجوهر، والأهمية النسبية(باسردة، 2017، صفحة 36).

4-2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

قد ينتج عن تعدد السياسات المحاسبية قوائم مالية مختلفة لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، وبالتالي يعد الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق وسيلة هامة تمكن من تفسير الأرقام الموجودة بالقوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها(حماد، 2016، صفحة 294). فالإفصاح عن السياسات المحاسبية يسمح بالتعرف على المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة واضحة وكاملة، ولنجاح السياسة المحاسبية يجب الإفصاح عنها، وعن أي تغيير حدث فيها وأثره في القوائم المالية(قطيب، 2017، صفحة 43). وفي هذا الصدد ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) في الفقرات 117 و118 و119، بأنه يجب على المنشأة الإفصاح عن سياساتها المحاسبية الهامة لتشمل:

- أساس أو أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية: على سبيل المثال التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أو القيمة العادلة، أو المبلغ القابل للاسترداد، لأن الأساس المعتمد يؤثر بشكل جوهري على تحليلات المستخدمين. وعندما تستخدم المنشأة أكثر من أساس قياس يكفي أن توفر إشارة إلى أصناف الأصول والالتزامات التي تم تطبيق كل أساس قياس عليها.

- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والمهمة لفهم القوائم المالية: عند تحديد فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين على فهم كيفية انعكاس المعاملات والأحداث على الأداء والمركز المالي. كما تأخذ في الحسبان طبيعة السياسات المحاسبية التي يتوقع المستخدمون الإفصاح عنها (بن يدير، شلغام، و مداني، 2016، صفحة 229). وبالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي نجده قد أكد على الإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث نص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفصل الثامن على أن الملحق يشمل معلومات تتضمن عدة نقاط، متى كانت ذات أهمية ومفيدة لفهم عمليات الكيان، من بينها القواعد والطرق المحاسبية (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، الصفحات 41-43).

3- التقديرات المحاسبية:

3-1- مفهوم التقديرات المحاسبية:

تعد التقديرات المحاسبية جزء أساسيا من عملية إعداد وعرض القوائم المالية، نتيجة عوامل عدم التأكد المرتبط بأنشطة الأعمال وتطورها (أحمد، 2006، صفحة 17)، ولقد تعددت آراء الباحثين والجهات والهيئات المهنية حول تحديد مفهوم التقديرات المحاسبية، فعلى صعيد الهيئات المهنية عرفها معيار التدقيق الدولي (ISA 540) بأنها: "مبلغ نقدي يخضع قياسه لعدم تأكد التقييم، وفقا لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق، وقد تكون التقديرات

المحاسبية ذات صلة بفترة معاملات أو أرصدة حسابات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية" (حامد، الرشيدى، و عبد النبي، 2021، صفحة 398).

أما (Elsje, 2013) فقد عرفها بأنها القيمة التقريبية للبند في حالة غياب وسيلة دقيقة لقياسه، ويستخدم هذا المصطلح بالنسبة للبنود أو العناصر التي يتطلب تحديد قيمها عملية التقدير (Elsje, 2013, p. 387)، ويلاحظ أن هذا التعريف مبني على تعريف الهيئات الدولية، حيث اتفق معها على أن التقديرات المحاسبية هي قيمة تقريبية. كما عرفها (فرماوي، 2018) بأنها القيمة التقريبية للعنصر في ضوء محدودية المعلومات المتاحة، وتعدد العوامل المؤثرة عليه، في ظل إمكانية تغييرها في المستقبل، ووجود عدم تأكد محيط بها، وتحديدتها استنادا إلى الحكم المهني لواقع التقديرات، على أساس خبراته السابقة، بالاعتماد على أسس معينة، مما يسمح بتقليل درجة الخطأ في التقدير إلى أقل حد ممكن (فرماوي، 2017، صفحة 416)، ويعد هذا التعريف أكثر دقة وتفصيلا لكافة أبعاد التقديرات المحاسبية.

من خلال عرض التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن:

- التقديرات المحاسبية هي قياس تقريبي لقيمة عنصر معين؛
- يتم اللجوء إلى التقديرات المحاسبية في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة للقياس؛
- تعتمد التقديرات المحاسبية على الأحكام الشخصية، وبالتالي تكون عرضة للتحيز.

على ضوء ما سبق يمكن القول أن التقديرات المحاسبية هي قيمة تقريبية للبند، يتم إعدادها في ظل ظروف عدم التأكد وغياب وسيلة دقيقة لقياسه، حيث تستند إلى الحجم الشخصي والخبرة والاعتماد على أساليب معينة، من أجل تقليل درجة الخطأ في التقدير إلى أقل مستوى ممكن.

2-3- أهمية التقديرات المحاسبية:

إن استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد التقارير المالية ليس بالجديد في المحاسبة، ولكن زيادة استخدامها في الوقت الراهن يعكس مدى أهميتها (عبد الجليل، 2021، صفحة 553)، ويرجع ذلك إلى تطور بيئة الأعمال والتغييرات المستمرة والسريعة فيها، وزيادة عدم التأكد في ظل هذه البيئة، مما جعل القيم المعترف بها في القوائم المالية تبتعد من كونها حقيقية إلى كونها مجرد تقديرات، وكذلك فإن اضطرار قبول مستخدمي التقارير المالية لوجود هذا الحجم من التقديرات لحاجتهم للمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات، وبالتالي على إدارة الشركة العمل على زيادة دقتها قدر الإمكان عند إعداد هذه التقديرات (فرماوي، 2017، صفحة 417). من بين أسباب زيادة استعمال التقديرات المحاسبية أيضا توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القياس بالقيمة العادلة، والتي تعتمد على التقدير المحاسبي خاصة في حال غياب سوق نشط، وعدم توفر المعلومات اللازمة لقياس القيمة العادلة، كما أن التعريفات الحالية للأصول والالتزامات تركز على المنافع الاقتصادية المتوقعة، مما يعزز مكانة التقدير المحاسبية (العقبلي، 2017، صفحة 8).

3-3- الإفصاح عن التقديرات المحاسبية:

أكد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) على ضرورة الإفصاح عن الافتراضات والمصادر الأساسية للمدخلات التي تعتمد عليها التقديرات المحاسبية بشأن الأحداث المستقبلية، أو تلك التي سيترتب عليها أي تغيير جوهري في مبالغ الأصول والالتزامات خلال الفترات المستقبلية (نويجي، 2019، صفحة 404)، وكذا طرق جمع البيانات، وغيرها من العوامل التي تم الاعتماد عليها لوضع التقديرات، فبدون هذه المعلومات لن يكون للمستخدمين القدرة على الثقة في التقديرات (فرماوي، 2017، صفحة 422). أما المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) فقد ركز على ضرورة الإفصاح عن التغييرات في التقديرات

المحاسبية، والعوامل المؤثرة في ذلك، غير أنه لم يتناول كيفية إعداد التقديرات المحاسبية أو أساليب إعدادها، والشئ نفسه بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.

يشير (فرماوي، 2017) إلى وجود قدر كبير من الحرية للمديرين فيما يتعلق بطبيعة المعلومات المفصح عنها الخاصة بالتقديرات المحاسبية، فالمعايير المحاسبية لم تتضمن شكلا واحدا من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وإنما أوضحت أن كمية وطبيعة المعلومات المفصح عنها تختلف باختلاف الظروف وطبيعة البند محل التقدير، أي أن المعلومات المفصح عنها يجب أن تكون بالشكل الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الأحكام المهنية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية (فرماوي، 2017، صفحة 423).

في ذات السياق، تتفق العديد من الدراسات على وجود نموذجين لعرض التقديرات المحاسبية في القوائم المالية، إما بقيمة واحدة للعنصر المقدر، أو قيم مختلفة يتم عرض القيمة المتوسطة في صلب القوائم المالية والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن الحد الأدنى والأعلى لمدى التقديرات، بما يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم التأثير المحتمل لعوامل عدم التأكد على الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة (جلال، 2022، صفحة 93). هذا وقد اقترح (سلامة، 2013) نمودجا ثالثا يقوم على نفس أسس النموذج الثاني مع إضافة الإفصاح عن مصادر أخطاء التقدير وتبويبها إلى أخطاء عشوائية لا يمكن التحكم فيها، وأخطاء التحيز التي يمكن تجنبها والحد منها (سلامة، 2013، صفحة 48)، ورغم صعوبة تطبيق هذا النموذج إلا أنه يعتبر أفضل النماذج لأخذه بعين الاعتبار قياس التحيز في التقديرات المحاسبية، الذي تكون الإدارة مسؤولة عنه، وكلما زادت دقة التقديرات المحاسبية زادت مصداقية القوائم المالية.

ثانيا - منهجية الدراسة الميدانية:

1- الشركة محل الدراسة:

تتمثل الشركة محل الدراسة في ملبنة النل بولاية سطيف، التي تنشط في مجال إنتاج الحليب ومشتقاته، حيث تم الحصول على قوائمها المالية للفترة الممتدة من 2014 إلى 2018، وقد تم التركيز في الجانب التطبيقي على التثبيتات العينية والمخزونات، نظرا لأهميتهما الكبيرة في نشاط الشركة، وكذا قيمهما المعتمدة في الميزانية، كما تم التركيز على القائمة رقم 5 "ملحق"، والتي تم الحصول عليها لجميع السنوات محل الدراسة، حيث تحتوي هذه القائمة على مختلف المعلومات (الكمية والوصفية، المالية وغير المالية)، وهي مقسمة إلى 5 محاور، كما هو موضح في الجدول (1):

الجدول 01: محتوى ملحق القوائم المالية لملبنة النل.

| رقم المحور | محتوى المحور |
|------------|---|
| 1 | القواعد والطرق المحاسبية المتبعة في مسك الحسابات وإعداد القوائم المالية |
| 2 | معلومات حول خسائر القيمة ومؤونات المخاطر |
| 3 | معلومات ضرورية مكملة لفهم القوائم المالية |
| 4 | معلومات ذات طبيعة عامة أو عمليات محددة |
| 5 | جداول ملحق |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ملحق القوائم المالية للشركة.

2- مؤشر الإفصاح المحاسبي:

من أجل وضع مؤشر لقياس الإفصاح المحاسبي اعتمدنا على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي رقم 16 "العقارات المعدات والآلات" والمعيار المحاسبي الدولي رقم 2

"المخزونات"، بالإضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية"، حيث تم التركيز على أهم الإفصاحات المطلوبة بخصوص السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية والمخزونات، والتي هي محور دراستنا، حيث تم وضع مؤشر يحتوي على 44 بنداً ضمن محورين أساسيين هما: محور متعلق بالتثبيات العينية، ومحور متعلق بالمخزونات، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة البنود التي تتناسب مع الشركة محل الدراسة.

3- كيفية قياس مستوى الإفصاح:

تم الاعتماد على طريقة تحليل المحتوى من خلال مؤشر الإفصاح المحاسبي وفق الخطوات التالية:

- قراءة ملحق القوائم المالية للشركة لكل سنة ومنح القيمة (1) مقابل البند المفصوح عنه، والقيمة (0) مقابل البند الذي لم يتم الإفصاح عنه.
- جمع القيم المتحصل عليها من الإفصاح عن بنود المؤشر لكل سنة على حدا ثم قسمتها على العدد الإجمالي لبنود المؤشر، وفق الصيغة التالية:

$$TDAPE = \sum_{i=1}^n \frac{DAPE_i}{n}$$

حيث: TDAPE مؤشر الإفصاح الإجمالي للشركة، $DAPE_i$ الإفصاح عن البند i ، n العدد الإجمالي لبنود المؤشر.

تجدر الإشارة إلى أنه تم وضع مقياس ترتيبى لأهمية الإفصاح المحاسبي، وهذا من أجل إعطاء مدلول لمستوى الإفصاح يمكن استخدامه في تحليل النتائج المتحصل عليها، حيث تم

تقسيم هذا المقياس إلى خمس درجات من "ضعيف جدا" إلى "عالي جدا"، كما هو موضح في الجدول (2).

الجدول 02: مقياس ترتيبى لمستويات الإفصاح المحاسبي.

| مستوى الإفصاح | ضعيف جدا | ضعيف | متوسط | عالي | عالي جدا |
|---------------|----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| مستوى الإفصاح |]20 - 0] |]40 - 20] |]60 - 40] |]80 - 60] |]100 - 80] |

المصدر: من إعداد الباحثين.

ثالثا - عرض ومناقشة النتائج:

1- مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتبيلات العينية

خصص هذا المحور لقياس مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتبيلات العينية، ويحتوي على 22 بنداً، كما هو موضح في الجدول (3).

الجدول 03: الإفصاح عن السياسات والتقديرات المتعلقة بالالتبيلات العينية خلال الفترة

2018-2014.

| رقم البند | يتضمن ملحق القوائم المالية العناصر الآتية: نعم = 1 / لا = 0 | السنوات | | | | |
|-----------|---|---------|------|------|------|------|
| | | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | 2014 |
| 01 | توافق السياسات المحاسبية للالتبيلات العينية مع النظام المحاسبي المالي | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 02 | الطرق المحاسبية المتبعة في تقييم التتبيلات العينية أو كل صنف منها | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 03 | أسلوب اهتلاك كل تثبيت عيني | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 04 | تبرير أسلوب الاهتلاك المستخدم | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 04 | المدة النفعية لكل تثبيت عيني أو كل صنف من التتبيلات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| | | | | | | |
|----|---|---|---|---|---|---|
| 05 | معدل اهتلاك كل تثبيت عيني أو كل صنف من التثبيتات العينية | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 06 | مخصص اهتلاك الدورة لكل تثبيت عيني أو كل صنف من التثبيتات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 07 | مراجعة أو عدم مراجعة مخطط الاهتلاك | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 08 | مخصص خسارة القيمة لكل تثبيت عيني أو كل صنف من التثبيتات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 09 | استرجاع خسائر القيمة لكل تثبيت عيني أو كل صنف من التثبيتات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 10 | مؤشرات تدني القيمة للحكم على مدى وجود خسائر عن التثبيتات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 11 | وجود أو عدم وجود إعادة تقييم التثبيتات | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 12 | معلومات إضافية ومكاملة حول التثبيتات العينية | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 13 | فيما إذا تم تغيير السياسات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات العينية أو لا | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 14 | فيما إذا تم تغيير التقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات العينية أو لا | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 15 | اقتناءات التثبيتات العينية خلال الدورة | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 16 | التنازلات عن التثبيتات العينية خلال الدورة | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 17 | مقارنة القيمة الدفترية لكل صنف من التثبيتات بين بداية ونهاية الفترة | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 18 | التثبيتات العينية المحصل عليها بطرق بخلاف الشراء | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 19 | جداول ملحقه حول إعادة التقييم | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 20 | جداول ملحقه حول خسائر القيمة | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 21 | جداول ملحقه حول الاهتلاكات | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 22 | معلومات غير مالية حول التثبيتات العينية (إجراءات الرقابة الداخلية مثلًا...) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

| | | | | | |
|-----|-----|-----|-----|-----|-------------------------------|
| 11 | 11 | 11 | 11 | 11 | مجموع البنود المفصح عنها (22) |
| %50 | %50 | %50 | %50 | %50 | النسبة المئوية (%) |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تحليل محتوى ملحق القوائم المالية للشركة.

يتضح من خلال الجدول (03) أن الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية بلغ 50% خلال خمس سنوات (2014-2018)، مما يدل على مستوى متوسط للإفصاح، كما يلاحظ عدم وجود أي تحسن في مستوى الإفصاح خلال فترة الدراسة، حيث أفصحت الشركة عن العديد من المعلومات في شكل سردي أهمها: الطرق المحاسبية المتبعة في تقييم التثبيات العينية وأسلوب الاهتلاك المطبق، كما أفصحت على وجود أو عدم وجود تغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية، وطرق التقييم المتبعة، وكذا مختلف الجداول الملحقة. رغم أهمية هذه المعلومات، يبقى هذا الإفصاح غير كاف، وهذا راجع إلى إهمال العديد من المعلومات المهمة التي جاءت في النموذج، من أهمها: عدم الإفصاح وتبرير أسباب اختيار أسلوب الاهتلاك المطبق، والمدة النفعية للتثبيات العينية، وكذلك مقارنة القيمة الدفترية لكل صنف من التثبيات بين بداية ونهاية الفترة ومختلف المعلومات المتعلقة بخسائر القيمة، حيث تعتبر هذه المعلومات مهمة جدا لمستخدمي القوائم المالية لفهم طبيعة التثبيات العينية، بالإضافة إلى غياب معلومات مكملة حول التثبيات العينية، كإجراءات الرقابة الداخلية. لذا من المهم أن تفصح الشركة عن هذه المعلومات بمزيد من التفصيل من أجل تحسين صورة ومصداقية القوائم المالية للشركة.

يؤكد هذا المستوى المتوسط من الإفصاح عدم صحة الفرضية 1، ويمكن تفسير ذلك بغياب نموذج يحدد بدقة المعلومات التي يجب على الشركات الإفصاح عنها في قائمة الملحق، حيث ترك النظام المحاسبي المالي المجال مفتوحا للشركات للإفصاح عن مختلف

السياسات والتقديرات المحاسبية والمعلومات متى رأت أن هذه المعلومات مهمة ولها تأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ الأهمية النسبية.

2- مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات

خصص هذا المحور لقياس مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات، ويحتوي على 22 بنداً، كما هو موضح في الجدول (4).

الجدول 04: الإفصاح عن السياسات والتقديرات المتعلقة بالمخزونات للفترة 2014-2018.

| السنوات | | | | | يتضمن ملحق القوائم المالية العناصر الآتية: نعم = 1 / لا = 0 | رقم البند |
|---------|------|------|------|------|--|--------------|
| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | 2014 | | |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | توافق السياسات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات مع النظام المحاسبي المالي | 01 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | المصاريف المدرجة ضمن تكلفة شراء المخزون | 02 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | المصاريف المدرجة ضمن تكلفة المخزون حسب طبيعتها | 03 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | المصاريف المدرجة ضمن تكلفة المخزون حسب وظيفتها | 04 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | طريقة تقييم تكلفة المخزون الصادر | 04 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | الصيغة الرياضية المستخدمة لحساب تكلفة المخزون | 05 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | الأسلوب المتبع في جرد كل صنف من المخزون | 06 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | الطريقة المتبعة في تقييم المخزون | 07 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|--|----|
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | المبلغ الإجمالي للمخزونات في نهاية الدورة ومقارنته مع بدايتها | 08 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | أنواع أو أصناف المخزونات حسب الطبيعة أو الوظيفة | 09 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | المخزون الموجود خارج المؤسسة | 10 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | وجود أو عدم وجود خسائر القيمة عن المخزونات | 11 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | مخصص الدورة عن خسائر القيمة في المخزونات | 12 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | استرجاعات الدورة من خسائر القيمة عن المخزونات | 13 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | قيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الدورة | 14 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | قيمة المخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع | 15 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | القيمة القابلة للتحصيل للمخزونات | 16 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | معلومات إضافية ومكملة حول المخزونات | 17 |
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | فوارق جرد المخزون غير العادية وكيفية معالجتها | 18 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | وجود أو عدم وجود تغير في السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات | 19 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | جداول ملحقه حول حركة المخزونات خلال الدورة | 20 |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | جداول ملحقه حول خسائر القيمة عن المخزونات | 21 |

| | | | | | | |
|--------|--------|--------|--------|--------|----|---|
| 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 22 | معلومات غير مالية حول المخزونات (إجراءات الرقابة الداخلية مثلا...) |
| 12 | 12 | 12 | 12 | 12 | | مجموع البنود المفصّل عنها (22) |
| %54.55 | %54.55 | %54.55 | %54.55 | %54.55 | | النسبة المئوية (%) |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تحليل محتوى ملحق القوائم المالية للشركة.

يتبين من خلال الجدول (4) أن الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات جاء بنسب ثابتة قدرت بـ 54.55% لمدة خمس سنوات (2014-2018)، وهي قيمة تدل على مستوى متوسط للإفصاح، كما يلاحظ غياب أي تحسن في مستوى الإفصاح خلال فترة الدراسة، ومع ذلك فهي نسبة أعلى من نسبة الإفصاح عن التثبيبات العينية، حيث أفصحت الشركة عن مختلف المعلومات المتعلقة بالمخزونات الموجودة في النموذج السابق أهمها: طرق التقييم المختلفة للمخزون في مختلف المراحل، أسلوب الجرد المتبع، مختلف المصاريف المدرجة في تكلفة الشراء، ومختلف أصناف المخزونات الموجودة لدى الشركة، وكذا مختلف الجداول الملحقة وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

مع ذلك يبقى هذا المستوى من الإفصاح غير كاف، ويحتاج إلى تقديم المزيد من المعلومات والتبريرات، نظرا لأهمية هذه المعلومات، والتي تتعلق بالنشاط الرئيسي لهذه الشركة "إنتاج الحليب ومختلف مشتقاته"، ومن بين المعلومات المهمة التي لم تفصح عنها الشركة نذكر: المصاريف التي تدخل في تكلفة الإنتاج، ومختلف المعلومات المتعلقة بخسائر القيمة، كما يلاحظ غياب أي تبرير أو تفسير لاختيار سياسة محاسبية معينة فيما يخص المخزونات، فهي تقوم باختيار السياسة التي تراها مناسبة، بالإضافة إلى غياب مختلف المعلومات المكتملة حول المخزونات كإجراءات الرقابة الداخلية، وكذا غياب المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة و القيمة القابلة للتحويل.

تسمح هذه النتائج بنفي الفرضية 2، ويمكن إرجاع هذا المستوى المتوسط من الإفصاح في جانب السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات، كما أشرنا سابقاً، إلى ترك الحرية لإدارة الشركة في الإفصاح عن مختلف السياسات والتقديرات المحاسبية، وتعد هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة فهي تتعلق بالنشاط الرئيسي للشركة، ويمكن تفسير هذا المستوى المنخفض من الإفصاح المتعلق بهذا البند إلى ثقافة الشركات الجزائرية، والتي تميل إلى التحفظ والسرية، وكذا البيئة التي تنشط فيها هذه الشركات والتي لا تحفز على الإفصاح سواء كان اختيارياً أو إلزامياً.

3- مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بعناصر الميزانية

يهدف هذا الجزء إلى قياس متوسط مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة ببند الميزانية لمبنة التل خلال الفترة 2014-2018، من خلال حساب متوسط المحورين معاً، كما هو موضح في الجدول (5).

الجدول 05: الإفصاح عن السياسات والتقديرات المتعلقة بعناصر الميزانية خلال الفترة

2018-2014.

| رقم | عنوان البند | السنوات | | | | |
|-----|---|---------|--------|--------|--------|--------|
| | | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | 2014 |
| 01 | الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيات العينية | %50 | %50 | %50 | %50 | %50 |
| 02 | الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات | %54.55 | %54.55 | %54.55 | %54.55 | %54.55 |
| 03 | متوسط نسبة الإفصاح | %52.28 | %52.28 | %52.28 | %52.28 | %52.28 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تحليل محتوى ملحق القوائم المالية للشركة.

يوضح الجدول (05) أن مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بعناصر الميزانية لمبنة النل خلال الفترة 2014-2018 بلغ 52.28%، وهو مستوى متوسط للإفصاح، حيث بقيت هذه النسبة ثابتة خلال سنوات الدراسة الخمس، وهو ما يدل على أن العديد من المعلومات الواردة في النموذج المتعلقة بالثبتيات العينية والمخزونات لم تفصح عنها الشركة، رغم أهميتها الكبيرة في نشاط الشركة وقيمها المهمة نسبيا في ميزانية الشركة، وتبقى هذه النسبة ضعيفة، وعليه يمكن القول أن فرضية الدراسة غير صحيحة، حيث أن لمبنة النل لم تلتزم بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالثبتيات العينية والمخزونات خلال فترة الدراسة. يمكن تفسير ذلك بثقافة التحفظ والسرية التي تميز أغلب الشركات الجزائرية فيما يخص الإفصاح ونشر مختلف المعلومات المالية وغير المالية، وهو ما يتنافى مع الشفافية والحوكمة.

خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة قياس مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بعناصر الميزانية، وهذا بالتركيز على الثبتيات العينة والمخزونات، من خلال دراسة حالة لمبنة النل بولاية سطيف خلال الفترة 2014-2018، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج في الجانب التطبيقي والنظري، نوجزها في النقاط التالية:

- تشكل القوائم المالية أهم مصدر للحصول على المعلومات المالية وغير المالية؛
- تؤثر السياسات والتقديرات المحاسبية بشكل مباشر على مصداقية القوائم المالية؛
- تلتزم لمبنة النل بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بعناصر الميزانية بمستوى متوسط خلال الفترة الممتدة من 2014 إلى 2018 حيث بلغت نسبا ثابتة قدرت بـ 52.28%؛

- تلتزم ملبنة التل بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالثبتيات العينية بمستوى متوسط، حيث بلغ نسبة ثابتة قدرت ب50% خلال مدة الخمس سنوات محل الدراسة (2014-2018)؛
- تلتزم ملبنة التل بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات بمستوى متوسط، حيث بلغ نسبة ثابتة قدرت ب54.55% خلال مدة الخمس سنوات محل الدراسة (2014-2018)؛
- مستوى الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات كان أعلى من مستوى الإفصاح عن الثبتيات العينية؛
- إهمال الشركة للإفصاح عن العديد من المعلومات المهمة حول السياسات والتقديرات المحاسبية، وخاصة ما تعلق بتبرير استخدام هذه السياسات والتقديرات المحاسبية، ويمكن تفسير ذلك إلى ثقافة الشركات الجزائرية بصفة عامة، التي تميل إلى السرية في نشر المعلومات، وغياب التحفيز على الإفصاح بشتى أنواعه.
في ضوء النتائج السابقة توصي هذه الدراسة بما يلي:
- ضرورة الاهتمام أكثر بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية في ملحق القوائم المالية بشكل مفصل.
- ضرورة تعزيز والتشجيع على تحسين الإفصاح المحاسبي من دورة محاسبية إلى أخرى والابتعاد عن التحفظ.
- ضرورة العمل على قياس مدى التزام الشركات بالإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية التي تلبى حاجات المستخدمين للقوائم المالية.
- ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المستجدات والتحديثات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.

- توصي هذه الدراسة ملينة النل بالعمل على تحسين مستويات الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية من دورة محاسبية لأخرى، لما له من أهمية لمستخدمي القوائم المالية، وزيادة مصداقيتها.

قائمة المراجع:

1- Bogdan, V., & Matica, D.-E. (2008). Some Aspects Regarding Changes in Accounting Policies, Estimates and Correction of Errors. *Annals of the University of Craiova*, 1(36), pp. 376-382.

2- Elsje, R. (2013). Accounting estimates in financial statements and their disclosure by some South African construction companies. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(2), pp. 383-400.

3- Hassan, o., & Maston, c. (2010). Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature - A Review Artical -. *economics and finance working paper series*, pp. 1-50.

4- kieso, D., Weygandt, j., & Warfield, t. (2010). *Intermediate Accounting* (13 ed.). New York City, United States of America: Wiley.

5- Subramanyam, M., & Dasaraju, H. (2014). Corporate governance and disclosure practices in listed information technology (IT) companies in India. *Open Journal of Accounting*, 3(4), pp. 90-106.

6- أبو زيد محمد المبروك. (2005). المحاسبة الدولية وانعكساتها على الدول العربية (الإصدار الطبعة 1). القاهرة، مصر: ايتراك للنشر والتوزيع.

7- أحمد طاهر كاظم العنبيكي. (2016). تأثير توقيت الإفصاح المحاسبي للشركات العراقية في الإتيار الداخلي بالمعلومة المحاسبية - آلية مقترحة - أطروحة دكتوراه في علوم المحاسبة. جامعة بغداد، العراق.

- 8- الشريف أحمد أحمد. (2006). مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية - دراسة نظرية تطبيقية-. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة التحدي، ليبيا.
- 9- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. (2009). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية. الجريدة الرسمية رقم 19، الجزائر.
- 10- أمل رمضان نعمان جلال. (2022). تطوير أساليب إعداد التقديرات المحاسبية بغرض تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي. رسالة دكتوراه في المحاسبة. كلية التجارة، مصر: جامعة أسيوط.
- 11- باسردة، ع. (2017). العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل . جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، جمهورية السودان.
- 12- حازم محفوظ محمد نوبجي. (2019). أثر تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات -دراسة تجريبية-. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 3(3)، الصفحات 395-461.
- 13- حسين توفيق مصطفى. (2017). العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 4(2)، الصفحات 747-780.
- 14- سليمان عتير. (2017). مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- 15- صفا محمود السيد حامد، ممدوح طارق محمد الرشدي، ومحمود تغيان حسانين عبد النبي. (2021). دراسة تحليلية لمراجعة التقديرات المحاسبية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 35(1)، الصفحات 389-420.

- 16- صلاح حسين علي سلامة. (2013). إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، 17(1)، الصفحات 3-130.
- 17- طارق عبد العال حماد. (2016). موسوعة معايير المحاسبة. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- 18- عباس مهدي الشيرازي. (2001). نظرية المحاسبة. الكويت: دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- 19- عبد الجليل حسن عبد الدايم عبد الجليل. (2021). دور الشفافية في ترشيد التقديرات المحاسبية لمخصص القروض في البنوك التجارية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(2)، الصفحات 549-578.
- 20- عبد الرحمان مصطفى عبد العظيم فرماوي. (2017). تقييم التقديرات المحاسبية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 1(3)، الصفحات 409-438.
- 21- عبد القادر قطيب. (2017). العوامل المؤثرة على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من مؤسسات ولاية غرداية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة غرداية.
- 22- فارس بن يدير، هشام شلغام، وطيب مداني. (2016). واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية (2)، الصفحات 221-239.

23- ليلي محروس العقيلي. (2017). العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الريح المتعسفة للتقديرات المحاسبية بالتطبيق على شركات المساهمة المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 54(1)، الصفحات 1-41.