

محاولة تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية لمجمع جيتراما للأشغال البحرية، خلال الفترة الممتدة
ما بين (2016-2020)

Étude d'évaluation du niveau de la divulgation dans les états financiers du groupe GITRAMA, Durant la période 2016 a 2020

مغدوري شهرزاد¹

¹ جامعة البلدية 02 (الجزائر)، chahra-zed2010@hotmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/01

تاريخ القبول: 2021/12/19

تاريخ الاستلام: 2021/09/15

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد مرور 10 سنوات من بداية تطبيق القانون رقم 07-11. للإلمام بجميع جوانب هذه الدراسة تم تصميم مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي والذي تم تطبيقه على عينة من المؤسسات الوطنية التي تنشط في مجال الأشغال العمومية والتي ستعول عليها الحكومة في مسعاها الجديد لتنويع موارد تمويل الاقتصاد الوطني وفتح رأس مال الشركات الوطنية أمام المستثمر الأجنبي والمحلي، والبحث عن سبل تمويل جديدة للاقتصاد الوطني خارج قطاع المحروقات. من أهم النتائج التي تم التوصل إليها، أن جل المؤسسات الوطنية تلتزم بالإفصاح القانوني فقط التي ألزم بها المشرع الجزائري من خلال نصوص القانون رقم 07-11، وتم التوصل أيضا إلى أن المؤسسات الكبرى (من حيث الحجم و صافي الربح) مستوى الإفصاح في قوائمها المالية مرتفع مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وبالرغم من ذلك تبقى هذه المستويات الدنيا لا تحدم تطلعات مستخدمي القوائم المالية خصيصا بعد مرور فترة طويلة من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كلمات مفتاحية: النظام المحاسبي المالي، مؤسسات القطاع العام، مستوى الإفصاح، مؤشر قياس الإفصاح.

تصنيف JEL : M4-42

Abstract:

Cette étude vise à découvrir la réalité de la divulgation de l'information comptable issue des institutions et entreprises économiques algériennes après 10 ans de la mise place de la loi N°07-11. Pour bien assimiler tous les aspects de cette étude, un indicateur est conçu pour mesurer le niveau d'information comptable qui a été appliqué a un échantillon d'entreprises publiques actives dans le secteur des travaux publics.

L'une des principales résultante de cette etude,c'est le faite que l'entreprise nationale s'engage juste à la divulgation juridique de l'information comptable conformément aux dispositions de la loi N°07-11.

Mots clés: Systeme comptable et financier, enterprise publiques, niveau de divulgation, parameter de divulgation.

Jel Classification Codes: M4-42

1. مقدمة

يسعى النظام الحالي الجزائري إلى تنويع الموارد المالية للدولة والخروج بالاقتصاد الوطني خارج قطاع المحروقات، فخرج بمجموعة أولية من الحلول لعل أبرزها تنويع الصادرات، النهوض بالقطاع السياحي، وافتتاح رأس مال المؤسسات الوطنية للقطاع الخاص ورجال الأعمال سواء على المستوى المحلي والدولي، وكذا إفساح الطريق للخواص لافتتاح بنوك خاصة لتمويل المشاريع الاستثمارية والصناعات التحويلية. قبل الخوض في المعايير التي تبنتها الدولة الجزائرية والتي ستعمل عليها عند افتتاح رأس مال الشركات الوطنية للخواص والتي لا تزال قيد الدراسة في الوقت الحالي ولم تفرج عنها بعد في نصوص التطبيقية في الجريدة الرسمية، سنخوض أولاً تجربة دراسة واقع الإفصاح لدى عينة من الشركات الوطنية التي بدأت بتحضير قوائمها المالية لافتتاح رأس مالها وهي على دراية كاملة أن المستثمر المحلي أو الأجنبي سيعمل على قراءة قوائمها المالية قراءة متأنية والاطلاع كذلك نسبها المالية وتطلعاتها المستقبلية، فالمستثمر لن يكتفي بقراءة القوائم المالية فحسب بل سيسعى للتدقيق في معلوماتها غير المالية وسياساتها المحاسبية التي تتبعها في إعداد قوائمها المالية وفي نسبها المالية والأحداث اللاحقة وفي كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها للتأكد من أنها تتماشى وتطلعات المستثمر وستساعد في خلق مشاريع استثمارية أخرى.

بالرجوع للنظام المحاسبي المالي نجد ضمن مواده: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وافية للوضعية المالية ونجاعة الكيان وكل تغير يطرأ على حالته المالية ويجب أن

محاولة تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية لمجمع جيتراما للأشغال البحرية، خلال الفترة الممتدة ما بين (2016-2020)

تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه". نص المادتين (03) و (26) على التوالي من القانون رقم 11-07 المؤرخ سنة 2007 والذي يتضمن قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، لنأكد ما سعى إليه المشرع الجزائري منذ سنوات عديدة للانتقال من إفصاح محاسبي أساسه تقديم معلومة ذات طابع قانوني إلى إفصاح مالي مبني على الواقع الاقتصادي. وفي هذا السياق نهدف من خلال هذه الدراسة إلى الكشف عن واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد أكثر من عشر سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفيما كان هذا المستوى من الإفصاح سيخدم أطراف مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية.

2. إشكالية الدراسة: إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 عن طريق تطبيق القانون رقم 11-07 وما تبعه من قوانين ومراسيم متعلقة به كان بهدف التوفيق بين الممارسات المحاسبية لدى مؤسساتها مع معايير التقارير المالية الدولية التي تعمل على الانتقال من إفصاح محاسبي أساسه تقديم قوائم مالية ذات طابع قانوني إلى إفصاح مالي مبني على الواقع الاقتصادي، وإيلاء أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية من خلال كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وملحقاتها، وعلى هذا الأساس كانت ولا تزال القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موضع تساؤل حول مدى جودتها ومدى تلبيتها لاحتياجات مختلف أطراف المصلحة باعتبار أن القوائم المالية لا بد أن تساهم على نحو فعال في الحد من تباين المعلومات وتوفير معلومات جيدة تعكس الوضع المالي والاقتصادي هذا من جهة، من جهة أخرى، منذ إصدار للقانون 11-07 في سنة 2010 لم يتم تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا للمتغيرات العالمية الحديثة "معايير الإبلاغ المالي"، كما أنه من خلال إطلاعنا على العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح المحاسبي في السنوات الثلاث الأولى من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي أجمعت نتائجها على قبول مستوى الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بحكم قصر فترة التبنى مع وجود بعض الفوارق التي يجب تصحيحها وتعديلها. بناء على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو الآتي:

بعد مرور عشر (10) سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وصدور قانون رقم 11-07، ما هو

واقع الإفصاح المحاسبي في مؤسسات مجمع جيتراما للأشغال البحرية خلال الفترة الممتدة ما بين

(2016-2020)؟

لمعالجة الإشكالية السابقة نطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما هي كمية ونوعية المعلومات التي يجب أن تحتويها التقارير المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ووفقا للأوضاع الاقتصادية الحالية لمؤسسات مجمع جيتراما للأشغال البحرية؟
- ما هي العوامل التي تؤثر في درجة ونوعية الإفصاح لمجمع جيتراما للأشغال البحرية خلال الفترة الممتدة ما بين (2016-2020)؟
- ما هي المتطلبات العامة للإفصاح لتوصيل معلومات مفيدة للمستخدمين؟
- 3. فرضيات الدراسة: لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها، حددنا الفرضيات الآتية:
 - 1.3 الفرضية الرئيسية الأولى: مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة مرتفع؛ تنقسم الفرضية الرئيسة الأولى إلى الفرضيات الفرعية الآتية:
 - 1.1.3 الفرضية الفرعية الأولى: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات غير المالية بمستوى مرتفع؛
 - 2.1.3 الفرضية الفرعية الثانية: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على السياسات المحاسبية بمستوى مرتفع؛
 - 3.1.3 الفرضية الفرعية الثالثة: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات المالية بمستوى مرتفع؛
 - 2.3 الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مؤسسات محل الدراسة في مستوى الإفصاح المحاسبي؛
- 4. أهمية الدراسة: تنبع أهمية البحث في كونه يتناول بالدراسة والتحليل أحد المواضيع الهامة وخاصة أن الإفصاح المحاسبي أصبح مطلباً مهماً للمحاسبة كنظام للمعلومات، وذلك نتيجة للاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، الأمر الذي يتطلب مستوى مرتفع من الإفصاح المحاسبي، ومعلومات محاسبية خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ومن الممارسات الاحتمالية؛
- 5. أهداف الدراسة:
 - تهدف هذه دراسة إلى إعداد إطار نظري خاص بمتغيرات هذه الدراسة من أجل تكوين قاعدة معرفية تمكننا من بناء نموذج تطبيقي سليم من حيث مفاهيمه؛
 - محاولة تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة خصيصاً بعد مرور 10 سنوات من بداية تطبيق القانون رقم 07-11؛

6. الدراسات السابقة:

1.6 دراسة Abdullah Al MUTAWAA & Aly M HEWAIDY بعنوان مستوى الإفصاح ومدى

امتثاله لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS دراسة تطبيقية حول المؤسسات الكويتية، سنة 2010، تناولت هذه الدراسة مدى امتثال المؤسسات الكويتية لمتطلبات الإفصاح بموجب معايير التقارير المالية الدولية مبينة العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح. ولغرض تحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم مؤشر يتضمن 101 بند خاصة بـ 12 معيار محاسبي دولي IAS1، IAS10، IAS14، IAS16، IAS18، IAS34، IAS32، IAS28، IAS27، IAS24، IAS23، IAS21، IAS2، وتم تطبيقه على 48 مؤسسة اقتصادية، وبينت نتائج التحليل الإحصائي أن مستوى الإفصاح في المؤسسات محل الدراسة يقدر بـ 69% وأن نسبة عدم امتثال المؤسسات للإفصاح تقدر بـ 31% كانت نتيجة لأسباب اقتصادية

2.6 عبدالحكيم، مجدي مليجي، قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة

المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، تناولت هذه الدراسة قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لدى منشآت الأعمال في سوق الأوراق المالية السعودي، وذلك من خلال محاولة بناء مؤشر لقياس شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة واختبار مدى تطبيق البيئة السعودية للمؤشر المقترح ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة إلى التعرف على جهود المنظمات والهيئات المهنية والإشرافية تجاه تحسين شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية، وقد قام الباحثان باختيار ما عدده (33) شركة منها كعينة للدراسة، توصلت الدراسة أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين استقلال أعضاء مجلس الإدارة، الامتداد الدولي، لجان المراجعة، حجم مكتب المراجعة، حجم الشركة، أداء الشركة وبين مستوى الإفصاح الاختياري، بينما لا توجد علاقة بين المتغيرات السابقة والإفصاح الإلزامي بالقوائم المالية. توصلت الدراسة كذلك إلى صلاحية تطبيق المؤشر المقترح وإمكانية الاستفادة منه في قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة بمنشآت الأعمال السعودية.

3.6 العايب فوزية، بن ناصر عيسي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي و المالي و العوامل المؤثرة فيه،

مجلة العلوم الانسانية، تناولت هذه الدراسة قياس مستوى الإفصاح لتقديم معلومات تخدم أغراض مختلف المستخدمين بدلا من التوسع في الإفصاح بما لا يخدم مصالح الأطراف ذوي العلاقة، والتركيز حول الأحكام والتقدير التي بنيت عليها عملية إعداد القوائم المالية، واعتبرت هذه الجزئية هي جوهر عملية الإفصاح، هذا ما دعا إلى الاهتمام أكثر بالإفصاح على الصعيد الدولي فبدأ من 2012 كانت هناك

جهود دولية FASB و CFA سعت إلى إعداد إطار مرجعي للإفصاح، إضافة لجهود IASB والذي احتوت كل معاييرها على عنصر الإفصاح، تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على الطريقة المتبعة في قياس مستوى الإفصاح ومختلف العوامل التي قد تؤثر فيه، حتى يتمكن الباحث مستقبلا من التحكم فيها للرفع من مستوى الإفصاح، وقد خلصت الدراسة إلى انه يعود الاختلاف في مستويات الإفصاح في التقارير السنوية للمؤسسات لجملة من العوامل التي قد يختلف تأثيرها من مؤسسة إلى أخرى و من بلد إلى آخر.

3.6 حنان قسوم، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، يهدف هذا البحث إلى قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، خلال الفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2013، وخاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية IFRS/IAS والذي يهدف إلى زيادة كمية ونوعية المعلومات المفصوح عنها وتقديم قوائم مالية شفافة صادقة وذات جودة عالية لمختلف المستخدمين. تشير النتائج المتوصل إليها إلى أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط، وهي تعتبر نسبة مقبولة.

7. موضع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة: من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح أن العديد من الباحثين اعتمدوا في دراساتهم على مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات، مع ضرورة تكيف هذا المؤشر والبيئة التي أجريت فيها الدراسة وذلك بحذف أو إضافة بعض البنود. وتجدد الإشارة إلى أن معظم الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها تمت في دول أجنبية تختلف من ناحية الطابع الاقتصادي والمؤسسي، أما الدراسات المحلية فقد كانت معظمها خلال السنوات الأولى من بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي، لذلك تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة بأنها مساهمة مثمرة تم إجراؤها في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى أنها ركزت على توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي خصوصا بعد مرور 10 سنوات من بدأ تطبيق القانون رقم 07-11.

8. منهج الدراسة: حتى تتمكن من تحليل الإشكالية المطروحة، تم المزج بين الأسس النظرية المتعلقة بالموضوع والمستمدة من مختلف المراجع سواء كانت عربية أو أجنبية هذا من جهة، والممارسات التطبيقية المستمدة من المجال التطبيقي للدراسة بالاعتماد على التقارير المالية، وعليه استدعت دراسة الموضوع اعتماد منهج مركب وهذا بالنظر لطبيعته، فقد اعتمد المنهج الوصفي والتحليلي في شقي الدراسة، أين تم التطرق لمفاهيم متغيرات الدراسة وتلخيصها وتحليلها في الجانب النظري، في حين تم جمع البيانات، وصفها ومن ثم تحليلها

وتفسيرها للحكم على فرضيات الدراسة في الجانب التطبيقي. وتم الاستعانة بالمنهج المقارن الذي تمحور في مؤشر الإفصاح لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية.

الجانب النظري: متطلبات الإفصاح وفقا للنظام المحاسبي المالي.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي: يعتبر مفهوم الإفصاح من القضايا الهامة في الفكر المحاسبي، وخاصة أن المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح عن المعلومات لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين لاتخاذ القرارات المناسبة. (حنان، 2015-2016)

أما عن طريقة الإفصاح عن المعلومات المالية فقد تأخذ أحد الشكلين الآتين:

1.1 الإفصاح الإلزامي: يشتمل الإفصاح الإلزامي عادة على القوائم المالية الأساسية، تقرير محافظ

الحسابات، تقرير مجلس الإدارة، تقرير حول حوكمة المؤسسات، والملاحق. (فاضل، 2009)

2.1 الإفصاح الاختياري: يمثل كافة المعلومات التي تزيد عن الإفصاح الإلزامي سواء كانت معلومات

مالية أو غير مالية. (أخرون، 2015)

2. أنواع الإفصاح المحاسبي: بعد التعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي، سنحاول التعرف على أنواعه في

الآتي: (الحليم، 2015)، (يوسف، 2017)

1.2 الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء

أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فالإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة

بنهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

2.2 الإفصاح التفاضلي: يعتمد مدخل "الإفصاح التفاضلي" على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن

بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم يحتاج إلى معلومات ملخصة وذات تحليل فني

مختصر. (السيد، 2009)

1.7 الإفصاح الوقائي: يهتم الإفصاح الوقائي بتبسيط المعلومات المنشورة حتى تصبح مفهومة، بمعنى أنه

يتم التركيز على المعلومات الموضوعية التي لا تعكس درجة كبيرة من حالة عدم التأكد. (القيعي، 2011)

4.2 الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي: يعتبر هذا النوع من الإفصاح اتجاها معاصرا يهتم بالمعلومات المالية

وغير المالية الكمية والوصفية الملائمة لاتخاذ القرارات كإفصاح عن التنبؤات المالية، الإنفاق الرأسمالي

والمخطط ومصادر تمويله. (Benoit Pige, 2009)

3. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: إن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات

المحاسبية يجب أن يكون مرنا، بمعنى أن الكشف المالية يجب أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية والكفيلة

بجعلها غير مضللة وتفي باحتياجات مختلف المستخدمين، ويمكن تقسيم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إلى:
(البلداوي، 2009)، (حنان ر.، 2009)

1.3 القوائم المالية: تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

- **قوائم مالية أساسية:** و هي القوائم التي يتعين على المؤسسات أن تقوم بإعدادها و الإفصاح عنها طبقاً لأحكام القانون 07-11 في المادة رقم 25. (الجزائرية، المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007)
- **القوائم المالية المكملة للقوائم الأساسية:** هي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة، مثل: القوائم التفصيلية للبنود الإجمالية التي وردت في القوائم الأساسية.
- **المعلومات الإضافية:** تعد المعلومات الإضافية كجزء من البيانات المالية، توضح للمستخدم بشكل تفصيلي بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبنود الواردة في القوائم المالية، وتشمل المعلومات الإضافية على البنود الآتية: (الجزائرية، قرار مؤرخ في يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها)
- **السياسات المحاسبية:** توضح من خلالها المؤسسة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية مثلاً: طرق الإهلاكات المستخدمة، طرق تقييم المخزون، السياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير الملموسة، والسياسة المتبعة من قبل المؤسسة في اعتبار الإيراد متحققاً، كما يجب على المؤسسة أن توضح أثر لكل تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال وقوعه.
- **الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** ترتبط هذه الالتزامات بأوضاع و ظروف قائمة فعلياً كالدعوى القضائية ضد المؤسسة، أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، حيث يكون احتمال الحكم على المؤسسة شبه مؤكد، ويجب الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية في حالة إمكانية حدوث هذه الخسائر بدرجة عالية مع إمكانية قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه، فإن هذه الالتزامات يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ضمن ملحقات القوائم المالية. (08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429، الموافق لـ 26 مايو سنة 2008)، (حميدي، 2009)
- 2.3 تقرير محافظ الحسابات:** تحتوى التقارير السنوية للمؤسسات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث يقوم بالإفصاح عن نتيجة فحصه للقوائم المالية من حيث مدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لواقع المؤسسة عن فترة زمنية معينة. (11-202، المؤرخ في 16 مايو سنة 2011)
- 3.3 تقرير مجلس الإدارة:** تنقسم التقارير المالية حسب الجهة المستفيدة منها إلى نوعين:

محاولة تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية لمجمع جيتراما للأشغال البحرية، خلال الفترة الممتدة ما بين (2016-2020)

- التقارير الداخلية: معدة للاستخدام الداخلي، توفر معلومات تفصيلية تخدم الجهات الإدارية العليا بالمؤسسة، مثل قوائم التكاليف التاريخية والمعارية وبيان الانحرافات وتحليلها، الموازنات التخطيطية لمختلف الأنشطة، تقارير دورية عن الإنتاج والمبيعات والمصروفات.
- التقارير الخارجية: معدة للاستخدام الخارجي كقائمة الميزانية، وحسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، والملحق.

4. التوسع في الإفصاح المحاسبي لتدعيم جودة المعلومة المالية: زادت أهمية التوسع في الإفصاح المحاسبي مع ازدياد أهمية خاصية الملاءمة، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال العناصر الآتية:

- النشر الإلكتروني لمعلومات القوائم المالية. (الجعبري، 2015)، (فودة، 2010)
- تعدد نماذج إعداد القوائم المالية. (لطفى، 2005)
- الإفصاح عن المعلومات المستقبلية.
- الإفصاح عن البعد الاجتماعي. (جربوع، 2007)، (زوينة، يومي 15/14 فيفري 2012)
- الانتقال من الإفصاح الإلزامي إلى الإفصاح الاختياري.

5. حدود التوسع في الإفصاح المحاسبي: إن التوسع في الإفصاح المحاسبي يصاحبه حدود وقيود، وبناء على ذلك فإن اتخاذ القرار بالإفصاح من عدمه يتطلب دراسة الجوانب الآتية:

- تقييم الوضع الحالي للإفصاح المحاسبي: لتحديد درجة التشبع التي تعكسها التقارير المحاسبية؛
 - تقييم البدائل المقترحة للتوسع في الإفصاح: وذلك لاختبار أكثرها مساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات؛
 - مقارنة منفعة المعلومات مع تكاليف إنتاج وتوزيع هذه المعلومات.
- الجانب التطبيقي: بعد أن تطرقنا لهيكل ومنهج الدراسة في مقدمة البحث، سنتناول الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية الذي يتضمن التعريف بميدان الدراسة، أدوات جمع البيانات والمعلومات اللازمة، بالإضافة إلى الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة.

1. التعريف بميدان الدراسة: شمل مجال الدراسة مجمع GITRAM للأشغال البحرية الذي يشمل المؤسسات العمومية التالية:

جدول رقم (01): القائمة الاسمية لمؤسسات عينة الدراسة

اسم المؤسسة (EPE /SPA)	نوع نشاط المؤسسة
MEDITRAM	المؤسسة الوطنية الأشغال البحرية
ALDIPH	المؤسسة الوطنية الأشغال البحرية والري

المؤسسة الوطنية الأشغال البحرية- الشرق	SOTRAMEST
المؤسسة الوطنية الأشغال البحرية- الغرب	SOTRAMO
المؤسسة الوطنية لإنجاز الجسور والأشغال الفنية	SAPTA
المؤسسة الوطنية لإنجاز المنشآت القاعدية والبنى التحتية	ENROS
المؤسسة أشغال الطرقات	ALTRO
مؤسسة أشغال الطرقات	EPTP-ALGER
مؤسسة أشغال الطرقات	EPTP-CONSTANTINE
مؤسسة أشغال الطرقات	ERTP-TEBESSA
مؤسسة أشغال الطرقات	SOTROB
مؤسسة أشغال الطرقات	SOTSKI
مؤسسة أشغال الطرقات والمطارات	SERA-ORAN
مؤسسة الأشغال الفنية- الغرب	SEROR-TLEMEN
مؤسسة إنجاز لافتات وإشارات الطرق	ENPS
مؤسسة الأشغال العمومية والبنى التحتية	GESI TP
مؤسسة الأشغال العمومية	ETRACOB
مؤسسة الأشغال الكبرى للطرقات	SONATRO

المصدر: من إعداد الباحثة

2. أدوات جمع البيانات والمعلومات: بهدف جمع البيانات الضرورية لتقييم الظاهرة المدروسة وتحليل العلاقة بين المتغيرات المعتمدة في البحث تم الاعتماد على التقارير المالية للمؤسسات سابقة الذكر.
 3. تصميم مؤشر الإفصاح: يعتبر مؤشر الإفصاح المحاسبي أداة بحثية لقياس مدى توفر بنود معينة قد تكون اختيارية أو إلزامية في مؤسسة معينة وفقا لقائمة من العناصر المحددة من المعلومات. في هذا المجال، اعتمدنا في دراسة مؤشر الإفصاح المحاسبي للمؤسسات محل الدراسة على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020، ومن ثم تم إعداد مؤشر مقترح لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة البنود التي تتناسب والمؤسسات محل الدراسة.
 4. أسلوب تصميم مؤشر الإفصاح: تمت عملية تصميم مؤشر الإفصاح وفقا للمراحل التالية:
- 1.4 المرحلة الأولى:

جدول رقم (02): خطوات تصميم مؤشر الإفصاح

المحاور	عدد البنود	النسبة
المحور الأول: معلومات غير مالية	17	28.33%
المحور الثاني: معلومات حول السياسات المحاسبية	8	13.33%
المحور الثالث: معلومات مالية	35	58.33%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الباحثة

2.3 المرحلة الثانية: بعد تصميم مؤشر الإفصاح في شكل قائمة تتضمن مجموعة من البنود، سيتم مقابلة هذه البنود بالقوائم المالية لكل مؤسسة على حدة، أين يتم إعطاء درجة (1) للبنود الذي أفصح عنه ودرجة (0) للبنود الذي لم يفصح عنه في سنة معينة، وبما أن الدراسة أجريت على القوائم المالية المعدة خلال خمس سنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020 التوصل إلى 90 قائمة، ولحساب مؤشر الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة سيتم الاعتماد على الدرجات الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (03): الدرجات المعتمدة لحساب مؤشر الإفصاح

الدرجة	0	1	2	3	4	5
التعليق	إذا لم يتم الإفصاح عن البند خلال الخمس سنوات	إذا تم الإفصاح عن البند خلال سنة واحدة	إذا تم الإفصاح عن البند خلال سنتين	إذا تم الإفصاح عن البند خلال ثلاث سنوات	إذا تم الإفصاح عن البند خلال أربع سنوات	إذا تم الإفصاح عن البند خلال خمس سنوات

المصدر: من إعداد الباحثة

لتصبح معادلة مؤشر الإفصاح المحاسبي على الشكل الآتي:

$$DIND = \sum \frac{ACD}{APD}$$

بحيث:

- DIND مؤشر الإفصاح المحاسبي؛

- ACD عدد البنود الفعلي عدد البنود التي تم الإفصاح عنها؛

- APD عدد البنود القابلة للتطبيق على المؤسسة والتي يجب الإفصاح عنها؛

بناء على نسبة DIND ميز الباحثون بين أربعة مستويات مختلفة للإفصاح كما يلي:

- مستوى مرتفع للإفصاح إذا كانت نسبة مؤشر الإفصاح 80% فأكثر؛

- مستوى متوسط للإفصاح إذا كانت نسبة الإفصاح تتراوح بين [60% و 79%]؛
- مستوى منخفض للإفصاح إذا كانت نسبة الإفصاح تتراوح بين [40% و 59%]؛
- مستوى منخفض جدا للإفصاح مع وجود فجوة في متطلبات الإفصاح بين الإفصاح الفعلي والإفصاح المطلوب إذا كانت نسبة الإفصاح أقل من 40%؛

5. عرض وتحليل نتائج مؤشر الإفصاح: سيتم تحليل نتائج القائمة المعيارية التي تتضمن 60 بنداً والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور، ليتم بعدها تحديد البنود التي تم الإفصاح عنها خلال فترة الدراسة من البنود التي لم يتم الإفصاح عنها.

1.5 عرض نتائج المحور الأول: يتضمن المحور الأول 17 بنداً خاص بالمعلومات غير المالية التي يتم صياغتها في شكل وصفي والإفصاح عنها، إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية.

الجدول رقم (04): عرض نتائج المحور الأول "المعلومات غير المالية"

النسبة المتوية	العدد الإجمالي للبنود APD	عدد البنود التي لم يتم الإفصاح عنها	عدد البنود التي تم الإفصاح عنها ACD	5	4	3	2	1	0	الدرجة /البنود
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	1
%78.88	90	19	71	6	7	3	2	-	-	2
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	3
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	4
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	5
%88.88	90	10	80	10	6	2	-	-	-	6
%86.66	90	12	78	9	6	3	-	-	-	7
%17.77	90	74	16	-	-	3	1	5	9	8
%41.11	90	53	37	-	6	2	1	5	4	9
%97.77	90	02	88	16	2	-	-	-	-	10
%85.55	90	13	77	8	7	3	-	-	-	11
%75.55	90	22	68	8	3	4	2	-	1	12
%81.11	90	17	73	9	3	4	2	-	-	13
%4.44	90	86	4	-	-	-	-	4	14	14
%3.33	90	87	3	-	-	-	-	3	15	15
%85.55	90	13	77	8	7	3	-	-	-	16
%78.88	90	19	71	7	5	4	2	-	-	17
%72.09	1530	427	1103	الإجمالي						

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج تحليل نظام Excel

محاولة تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية لمجمع جيتراما للأشغال البحرية، خلال الفترة الممتدة ما بين (2016-2020)

من خلال نتائج الجدول رقم (04) يتضح أن إجمالي عدد بنود المعلومات غير المالية المفصّل عنها بلغ 1103 بند من أصل 1530 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصّل عنها في ملحقات قوائمها المالية وفقا لهذا المحور بلغت 72.09% وحسب دراسة الينز وآخرون فإن النسبة تتراوح بين [60%-79%] وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة.

$$DIND = \sum \frac{ACD}{APD}$$

$$DIND = \frac{1103}{1530} = 0.72$$

$$DIND = 72.09\%$$

تقوم المؤسسات التابعة لمجمع جيتراما للأشغال البحرية بالإفصاح عن نسبة 100% من المعلومات العامة بصفة دائمة، ويرجع سبب ذلك إلى إلزام النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بتوضيح تلك البنود، ماعدا البند رقم 4 فترة إعداد القوائم المالية المرحلية فبالرغم من عدم إلزامية إعدادها بصفة دورية إلا أن مؤسسات قيد الدراسة تلتزم بإعدادها كل ثلاث أشهر خلال فترة الدراسة؛ وهذا راجع لسياسة المجمع في المراقبة و التسيير، والبند رقم 2 "أهداف المؤسسة" حيث تفصّل عنه بنسبة 78.88% وهذا في حالة تحديد أهداف جديدة فقط.

2.4 عرض نتائج المحور الثاني: يتضمن المحور الثاني معلومات حول السياسات المحاسبية التي تم الاعتماد عليها لإعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى التغييرات في التقديرات المحاسبية، ويمكن توضيح درجة توفر بنود المحور الثاني في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): عرض نتائج المحور الثاني "معلومات حول السياسات المحاسبية"

النسبة المتوية	العدد الإجمالي للبنود APD	عدد البنود التي لم يتم الإفصاح عنها	عدد البنود التي تم الإفصاح عنها ACD	5	4	3	2	1	0	الدرجة البنود
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	18
%94.44	90	5	85	13	5	-	-	-	-	19
%94.44	90	5	85	13	5	-	-	-	-	20
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	21
%82.22	90	16	74	7	6	5	-	-	-	22
%75.55	90	22	68	8	2	4	4	-	-	23
%66.66	90	30	60	5	3	5	3	2	-	24
%17.77	90	74	16	-	-	-	6	4	8	25
%78.88	720	152	568							الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج تحليل نظام Excel

من خلال نتائج الجدول رقم (05) يتضح أن إجمالي عدد بنود المعلومات حول السياسات المحاسبية المفصّل عنها بلغ 568 بند من أصل 720 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصّل عنها في ملحقات قوائمها المالية وفقاً لهذا المحور بلغت 78.88% وحسب دراسة بينز وآخرون فإن النسبة تتراوح بين [60%-79%] وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة.

$$DIND = \sum \frac{ACD}{APD}$$

$$DIND = \frac{568}{720} = 0.78$$

$$DIND = 78.88\%$$

تقوم المؤسسات بالإفصاح عن طرق الإهلاك المطبقة والأعمار المقدرة للأصول "البند رقم 18" بنسبة 100% كما تفصّل عن أسس القياس المستخدمة للأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحقق) "البند رقم 19" بنسبة 94.44%، وبالنسبة لطرق تقييم المخزون "البند رقم 21" فقدّرت نسبة الإفصاح عنه بـ 100% نظراً ليقظة مسيري و محافظي الحسابات لحسابية هذا البند بهم يقومون بتدقيق حسابات المخزون و التصريح بالنتائج بصفة دائمة، وعليه تجدر بنا الإشارة أن المادة 15 من المرسوم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي نصت على دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات لتحقيق القابلية للمقارنة وانسجام المعلومات المحاسبية. في هذا المجال، لوحظ أن المؤسسات تقوم باختيار الطريقة التي تراها مناسبة من وجهة نظر القائم بإعداد القوائم المالية ليتم الإفصاح عنها مباشرة في ملحقات القوائم المالية دون تقديم تفسيرات وبراهين عن سبب اختيار سياسة معينة؛

3.5 عرض نتائج المحور الثالث: يتضمن المحور الثالث معلومات مالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وتعبّر عن المبالغ الفعلية أو التقديرية ناتجة عن نشاطات المؤسسة تعرض على شكل قوائم مالية، وتعد بمثابة المادة الخام للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين. يهدف هذا المحور إلى تحديد مدى قيام المؤسسات محل الدراسة بالإفصاح عن البنود الواردة فيه بالاعتماد على 35 بند، ويمكن توضيح درجة توفر بنود المحور الثالث في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): عرض نتائج المحور الثاني "معلومات حول السياسات المحاسبية"

النسبة المئوية	العدد الإجمالي للبنود APD	عدد البنود التي لم يتم الإفصاح عنها	عدد البنود التي تم الإفصاح عنها ACD	5	4	3	2	1	0	الدرجة
										البنود
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	26
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	27
%0	90	90	0	-	-	-	-	-	18	28
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	29
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	30
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	31
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	32
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	33
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	34
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	35
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	36
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	37
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	38
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	39
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	40
%96.66	90	3	87	15	3	-	-	-	-	41
%97.77	90	2	88	16	2	-	-	-	-	42
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	43
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	44
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	45
%97.77	90	2	88	16	2	-	-	-	-	46
%94.44	90	5	85	14	3	1	-	-	-	47
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	48
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	49
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	50
%0	90	90	0	-	-	-	-	-	18	51
%0	90	90	0	-	-	-	-	-	18	52
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	53
%5.55	90	85	5	-	-	-	2	1	15	54
%0	90	90	0	-	-	-	-	-	18	55
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	56
%0	90	90	0	-	-	-	-	-	18	57
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	58
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	59
%100	90	0	90	18	-	-	-	-	-	60
%82.63	3150	547	2603	الإجمالي						

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج تحليل نظام Excel

من خلال نتائج الجدول رقم (06) يتضح أن إجمالي عدد بنود المعلومات المالية المفصّل عنها بلغ 2603 بند من أصل 3150 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصّل عنها في قوائمها المالية وفقاً لهذا المحور بلغت 82.63% وحسب دراسة لينز وآخرون فإن النسبة < أكبر من 80% هي تعكس درجة إفصاح مرتفع.

$$DIND = \sum \frac{ACD}{APD}$$

$$DIND = \frac{2603}{3150} = 0.82$$

$$DIND = 82.63\%$$

تقوم المؤسسات بالإفصاح عن البنود التالية، "26"، "27"، "29"، "30"، "31"، "32"، "33"، "34"، "35"، "36"، "37"، "38"، "39"، "40"، "43"، "44"، "45"، "48"، "49"، "50"، "53"، "56"، "58"، "59"، "60" بنسبة 100%، وذلك لأن النظام المحاسبي المالي نص صراحة على ضرورة إدراج تلك المعلومات سواء في متن القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تغيرات الأموال الخاصة وقائمة التدفقات النقدية، و ملحقاتها). أما البنود التي شهدت نسبة إفصاح المنعدمة أو المنخفضة، هذا راجع إلى أن النظام المحاسبي المالي لم ينص صراحة على ضرورة الإفصاح عنها، وبذلك تبقى الحرية للمؤسسات للإفصاح عنها من عدمه، كذلك فإن المؤسسات ترغب في بعض الأحيان بعدم الإفصاح عن بنود معينة لأسباب تراها في غير صالح المؤسسة.

6. نتائج اختبار الفرضيات: بعد معالجة القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة خلال الخمس سنوات الماضية و الإجابة على أسئلة مؤشر الإفصاح، سنحاول في هذه المرحلة الإجابة على فرضيات الدراسة وفقاً لما يأتي:

1.6 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة مرتفع؛ سنبقى دائماً ضمن خطوات تصميم وحساب مؤشر الإفصاح المحاسبي، وعليه سيتم التطبيق العددي في المعادلة الآتية لحساب مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.

$$DIND = \sum \frac{ACD}{APD}$$

بالتطبيق العددي واستناداً إلى معطيات نظام EXCEL تصبح المعادلة على النحو الآتي:

$$DIND = \frac{1103 + 568 + 2603}{1530 + 720 + 3150} = \frac{4274}{5400} = 0.79$$

$$DIND = 79\%$$

يتضح من المعادلة السابقة أن إجمالي عدد البنود المفصّل عنها فعال بلغ 4274 بند من أصل 5400 بند. وعلى هذا الأساس، فإن قيمة مؤشر الإفصاح المعتمد لـ 18 مؤسسة على مدى فترة الدراسة (الخمس سنوات) قدر بـ

79%، أي أنه 21% من إجمالي البنود لم يفصح عنها من قبل المؤسسات محل الدراسة. وعليه يتضح لنا أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط قدر بـ 79% وهو يتراوح بين [60%-79%] بمعنى أنه يشير إلى درجة إفصاح متوسطة، أي رفض الفرضية الأولى التي تنص على أن مستوى الإفصاح المحاسبي للمؤسسات محل الدراسة مرتفع.

1.1.6 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات غير المالية بمستوى مرتفع؛ بالعودة إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول رقم (04) يتضح لنا أن إجمالي عدد بنود المعلومات غير المالية المفصح عنها بلغ 1103 بند من أصل 1530 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصح عنها في ملحقات قوائمها المالية وفقاً لهذا المحور بلغت 72.09% وحسب دراسة الينز وآخرون فإن النسبة تتراوح بين [60%-79%] وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة، و عليه نرفض الفرضية التي تنص على أن المؤسسات محل الدراسة تركز الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات غير المالية بمستوى مرتفع؛

2.1.6 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على السياسات المحاسبية بمستوى مرتفع؛ بالعودة إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول رقم (05) يتضح لنا أن إجمالي عدد بنود المعلومات حول السياسات المحاسبية المفصح عنها بلغ 568 بند من أصل 720 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصح عنها في ملحقات قوائمها المالية وفقاً لهذا المحور بلغت 78.88% وحسب دراسة الينز وآخرون فإن النسبة تتراوح بين [60%-79%] وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة. و عليه نرفض الفرضية التي تنص على أن المؤسسات محل الدراسة تركز الإفصاح في قوائمها المالية على السياسات المحاسبية بمستوى مرتفع؛

3.1.6 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تركز المؤسسات محل الدراسة الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات المالية بمستوى مرتفع. بالعودة إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول رقم (06) يتضح لنا أن إجمالي عدد بنود المعلومات المالية المفصح عنها بلغ 2603 بند من أصل 3150 بند خلال فترة الدراسة وعليه، فإن نسبة البنود المفصح عنها في قوائمها المالية وفقاً لهذا المحور بلغت 82.63% وحسب دراسة الينز وآخرون فإن النسبة < أكبر من 80% هي تعكس درجة إفصاح مرتفع، و عليه نقبل نص الفرضية التي تنص على أن المؤسسات محل الدراسة تركز الإفصاح في قوائمها المالية على المعلومات المالية بمستوى مرتفع؛

2.6 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مؤسسات محل الدراسة في مستوى الإفصاح المحاسبي؛

الجدول رقم (07): تباين مستويات الإفصاح المحاسبي بين مؤسسات مجمع GITRAMA

رقم	اسم المؤسسة	قيمة مؤشر الإفصاح المحاسبي	نسبة الإفصاح	مجال الإفصاح
1	SAPTA	0.82	82%	مرتفع
2	MEDITRAM	0.82	82%	مرتفع
3	EPTP-ALGER	0.79	79%	متوسط
4	ALDIPH	0.78	78%	متوسط
5	SONATRO	0.75	75%	متوسط
6	EPTP-CONSTANTINE	0.75	75%	متوسط
7	ERTP-TEBESSA	0.74	74%	متوسط
8	ETRACOB	0.74	74%	متوسط
9	SOTRAMO	0.74	74%	متوسط
10	SOTRAMEST	0.72	72%	متوسط
11	ENROS	0.72	72%	متوسط
12	SOTROB	0.71	71%	متوسط
13	SERA-ORAN	0.70	70%	متوسط
14	ALTRO	0.70	70%	متوسط
15	SOTSKI	0.69	69%	متوسط
16	ENPS	0.68	68%	متوسط
17	SERA ORAN	0.68	68%	متوسط
18	GESI TP	0.68	68%	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج تحليل نظام Excel

يوضح الجدول رقم (07) نسبة الإفصاح في كل مؤسسة محل الدراسة، حيث بلغت أعلى نسبة إفصاح (82%) في مؤسسة SAPTA ومؤسسة MEDITRAM، بينما بلغت أدنى نسبة إفصاح في مؤسسة ENPS، SERA ORAN، وGESI TP وهي نسب بمدى ضعيف مما يعكس انحرافا بسيطا 0.14 بين نسب الإفصاح في مختلف المؤسسات. وعليه يتضح لنا أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط قدر بـ 73.38% وهو يتراوح بين [68%، 82%] بمعنى أنه يشير إلى درجة إفصاح متوسطة. وحسب رأي الباحثة، فإن نسبة الإفصاح المقدرة بـ 73.38% في المؤسسات محل الدراسة غير مقبولة خاصة مع الاتجاه الجديد للحكومة

الجزائرية نحو خصخصة القطاع العام، ومرور عشر سنوات على بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وهي فترة كافية ليرتفع مستوى الإفصاح عما كان عليه خلال تطبيق النظام المحاسبي في سنواته الأولى. تأسيسا على ما تقدم، وبعد حساب مؤشر الإفصاح المحاسبي فإن الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على أنه: "يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مؤسسات محل الدراسة في مستوى الإفصاح المحاسبي" محققة.

7. الخاتمة

إن النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتعلق بمكملات الإعلام الضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية، من خلال تقسيم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية، مع الإشارة إلى ضرورة تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي، إلا أنه لم يحدد كيفية القيام بذلك. وتجدر بنا الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لا يسجل جميع أنشطة المؤسسة والتي يمكن أن تكون أحد عوامل نجاح المؤسسة، فالقوائم المالية تنحصر في التسجيل المحاسبي على العناصر الكمية التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة وفقا لمتطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لهذا ينظر إلى القوائم المالية باعتبارها تمثل جزء وليس كل المعلومات والعوامل المؤثرة على نشاط المؤسسة، وعليه يترتب على المحددات السابقة آثار مختلفة على جودة القوائم المالية، خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط، إذ أن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعملة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو مالا يمكن تحقيقه في حالة بورصة الجزائر، بالإضافة إلى عدم إصدار تشريعات وقوانين تفصيلية والاكتفاء بالإشارة إلى بعض البنود فقط دون تقديم شرح كافي، الأمر الذي حال دون الفهم الجيد لكيفية تطبيق نصوصه.

8. نتائج الدراسة: استنادا إلى نتائج اختبار الفرضيات المتوصل إليها في المحور السادس السابق، لخصت نتائج هذه الدراسة في النقاط الآتية:

- بينت نتائج الدراسة أن مستوى الإفصاح المحاسبي في مؤسسات مجمع جيتراما للأشغال البحرية متوسط يقدر بـ 73.38% وهي تعتبر نسبة مقبولة بمعنى وجود توجه نحو زيادة مستوى المعلومات المفصح عنها والتي تشمل معلومات غير مالية، معلومات حول السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، معلومات مالية. ولكن إذا نظرنا إلى فترة 10 سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي فرأى الباحثة أن هذه النسبة تبقى ضئيلة خصيصا مع التوجه الجديد للحكومة الجزائرية في فتح رأس مال الشركات الحكومية.

- قدرت نسبة الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة الخاصة بالمحور الأول "المعلومات غير المالية" بـ 72.09% وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة، بمعنى أن 27.91% من إجمالي بنود القائمة لم يتم الإفصاح عنها؛
- قدرت نسبة الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة الخاصة بالمحور الأول "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية" بـ 78.88% وهي تعكس درجة إفصاح متوسطة، بمعنى أن 21.12% من إجمالي بنود القائمة لم يتم الإفصاح عنها؛
- قدرت نسبة الإفصاح للمؤسسات محل الدراسة الخاصة بالمحور الأول "المعلومات المالية" بـ 82.63% وهي تعكس درجة إفصاح مرتفع، نظرا للسياسة التي يتبعها المجمع و تشديده على التطبيق الصارم لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الذي نص صراحة على ضرورة إدراج تلك المعلومات سواء في متن القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تغيرات الأموال الخاصة وقائمة التدفقات النقدية، و ملحقاتها).
- كما بينت نتائج الدراسة أنه يوجد فرق بين مؤسسات محل الدراسة في مستوى الإفصاح حيث وصلت النتائج أن المؤسسات التي تتسم بـكبر حجمها و ارتفاع صافي الأرباح تتجه نحو الرفع من جودة قوائمها المالية و التوسع في حجم الإفصاح، و عليه يمكن أن نقول أنه كلما زاد حجم المؤسسة وصافي الربح كلما كان هنالك رغبة من قبل إدارة المؤسسة في الإفصاح.

1.8 إجابة الأسئلة الفرعية:

- أ. كمية و نوعية المعلومات التي يجب أن تحتويها التقارير المالية: هناك الكثير من الدراسات التي أجريت في هذا الصدد و التي انتهت إلى بعض الملاحظات الجديرة بالاهتمام مثل:
- إن نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ليست عاملا مستقلا ولكنها تتأثر بعدد من المتغيرات أهمها حجم أصول المؤسسة، وعدد المساهمين وعائد الربح، هذا فضلا عن تأثيرها بمتطلبات الجهات الرسمية ذات العلاقة أثناء إعداد التقارير المالية.
 - فيما يتعلق بمحاولة التوصل إلى دليل عملي يتعلق بمدى كفاية المعلومات المعلن عنها من وجهة نظر من يقومون بفحص التقارير المالية (المحاسبون والمراجعون) وكذلك من يستخدمون هذه التقارير المالية (المستفيدين)، فقد اتضح وجود اختلاف بين المحاسبين والمحللين الماليين في درجة أهمية المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في التقارير المالية، وقد أظهرت بعض الدراسات أن

ذلك راجع إلى نقص في وسائل الاتصال بين المستخدمين للمعلومات المالية و بين من يقومون بإعدادها.

- في تحقيق المعلومات الكافية التي يتطلبها الإفصاح الشامل، يقوم المحاسب بمفاضلة بين أحد الأمرين يختصان بتحديد نوعية وكمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وهما:
 - الإفصاح عن قدر كافي من التفاصيل المختلفة.
 - اختصار وتركيز المعلومات حتى يتيسر فهمها واستيعابها.

و لاشك أن التفصيل الشديد في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية قد يترتب عليه صعوبة الاستيعاب أو يتسبب أحيانا في بعض اللبس.

ب. **العوامل التي تؤثر في الإفصاح:** هناك العديد من العوامل التي تؤثر في درجة ونوعية الإفصاح في التقارير المالية و التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل هي:

- عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية.
- عوامل تتعلق بالمعلومات المالية التي ينبغي الإفصاح عنها.
- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها.

ت. **المتطلبات وكيفية الإفصاح:** تعارف الباحثون على محاولة تقديم كافة المعلومات الأساسية عن المؤسسة في القوائم المالية الأساسية الأمر الذي كان يمثل صعوبة بالغة إذ كيف يمكن تركيز الأحداث الاقتصادية الكثيرة والمتنوعة في تقارير موجزة، وهو ما أدركته الهيئات والمجاميع المهنية، وبما أن الأهداف الأساسية لكل من التقارير المالية والقوائم المالية هي نفسها قد يكون من الأفضل عرضه في أقسام التقرير المالي الأخرى خلافا للقوائم المالية، فعلى سبيل المثال يتم عرض المكاسب والتدفقات النقدية في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والأخطاء والمخالفات والتصرفات غير قانونية في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. وهو الأمر الذي تم تأكيده سابقا من القول، أن نطاق التقرير المالي يتسع ليشمل إلى جوار القوائم المالية معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها.

وسائل الإفصاح الأخرى: إن القوائم المالية الأساسية، والملاحظات المرفقة بها، والمعلومات الإضافية في شكل جداول أو ملاحق مرفقة، يجب أن تتضمن جميع البيانات المالية الهامة التي تظهر المركز المالي

للمؤسسة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية، والتغيرات حقوق الملكية، عن الفترة المحاسبية التي تعد عنها تلك القوائم المالية، غير أنه مازالت هناك وسائل أخرى للتقرير المالي يتم الإفصاح عن بعض المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية على أن يكون واضحا بأن مثل هذه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خارج نطاق القوائم المالية هي تلك المعلومات التي لا يمكن إخضاعها للإثبات المحاسبي، و لعل أهم هذه الوسائل هي:

أ. خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين.

ب. تحليلات الإدارة ومناقشاتها.

ت. مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية.

ث. المسؤولية الاجتماعية.

ج. تقرير المراجع الخارجي.

2.8 نتائج الدراسة على ضوء الدراسات السابقة:

- اعتمد الباحثين في دراساتهم على مؤشر قياس مستوى الإفصاح المحاسبي سواء في الأبحاث المحلية والدولية، وقد تحصل معظم الباحثين على درجات متوسطة في اختبارات التي تم اعتمادها للإجابة على فروض الدراسة، كما اتفق الباحثين على أن النتائج المتوصل إليها مقبولة عموما نظرا لمتغيرات عديدة لعل أهمها هي أن المؤسسات الجزائرية خلال تلك الفترة كانت حديثة الانتقال للنظام المحاسبي المالي، لذلك أوصى الباحثين على ضرورة الرفع من مستوى الإفصاح خلال السنوات المقبلة.

- الآن مع مرور أكثر من 10 سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المال، ووفقا للعينة المدروسة التي تم اختيارها بعناية والتي احتوت على المؤسسات الوطنية، وجدنا أن نسبة الإفصاح المحاسبي وفقا للمحاور المعتمدة تختلف من مؤسسة إلى أخرى حيث وصلت النتائج أن المؤسسات التي تتسم بكبر حجمها وارتفاع صافي الأرباح تتجه نحو الرفع من جودة قوائمها المالية و التوسع في حجم الإفصاح، و عليه يمكن أن نقول أنه كلما زاد حجم المؤسسة وصافي الربح كلما كان هنالك رغبة من قبل إدارة المؤسسة في الإفصاح.

- نظرا للظروف الاقتصادية التي تعيشها الجزائر في السنوات الأخيرة، وبداية بحثها عن سبل تمويل جديدة، تبقى النسب المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة غير مقبولة نظرا لطول الفترة الزمنية من بداية تطبيق قانون 07-11، والتوجه الجديد للحكومة الجزائرية و توجهها نحو فتح رأس مال المؤسسات الحكومية

وبحسبها عن مصادر تمويل داخلية وخارجية خصوصا بعد شح مصادر التمويل بسبب جائحة كورونا وأثارها الوخيمة على الاقتصاد الوطني وعلى الصعيد العالمي.

9. المراجع

1. Aly m'hewaidy Abdullah Almutawaa. (2010). *Disclosure level and compliance with IFRSs. An empirical investigation of kuwaiti companies: International Business and Economics Research Journal* 9 ، N.98 ، (5 °
2. claire Marston Oaima Hassan. *Septembre 2010. (Disclosure measurement in the empirical accouting literature .A review article, working paper Economics and Finance workiing papaer series) N.18 ، (18-10 °*
3. Xavier paper Benoit Pige. (2009). *Normes comptables internationales et gouvernance des entreprise, le sens des normes IFRS .*
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007). القانون رقم 07-11. يتضمن النظام المحاسبي المالي .
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. قرار مؤرخ في يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
6. المرسوم التنفيذي رقم 08-156. (المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429، الموافق لـ 26 مايو سنة 2008). تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-202. (المؤرخ في 16 مايو سنة 2011). يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال وأجل إرسالها.
8. أمال عبد الهادي فودة. (2010). التقارير المالية و الإفصاح على شبكة الأنترنت بين الواقع والتحديات. الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، (صفحة 8). السعودية.
9. أمين السيد أحمد لطفي. (2005). نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية للنشر و التوزيع.
10. خضير بشرى فاضل. (2009). الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، أطروحة دكتوراه، جلمعة بغداد.
11. رضوان حلوة حنان. (2009). تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
12. رضوان حلوة حنان، نزار فالخ البلداوي. (2009). مبادئ المحاسبة المالية: القياس و الإفصاح في القوائم المالية. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.
13. زكريا محمد الصادق، إبراهيم السيد عبيد. (2007). قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية. تأليف قسم المحاسبة بكلية التجارة (المحرر)، المؤتمر السنوي الرابع حول الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. جامعة القاهرة، مصر.
14. سعيد عبد الحليم. (2015). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات. رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية . بسكرة، تخصص محاسبة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
15. سيد عطا الله السيد. (2009). نظم المعلومات المحاسبية (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار الرية للنشر والتوزيع.

16. عباس حميدي. (2009). الاثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، دراسة تحليلية في الشركات العامة للتجهيزات الزراعية. مجلة الإدارة و الاقتصاد (العدد السابع و السبعون)، ص ص 19-22.
17. عبد الناصر إبراهيم نور، و آخرون. (2015). أصول المحاسبة المالية. الأردن: دار المسيرة.
18. قسوم حنان. (2015-2016). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف. جامعة فرحات عباس- سطيف: رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه ل م د د في العلوم التجارية.
19. محمد بن سليمان عقيل، محمود القيعي. (2011). جودة المعلومات المحاسبية. الرياض: مجلة الادارة العامة.
20. محمد بوصنام، بن فرج زويينة. (يومي 15/14 فيفري 2012). العوامل المؤثرة عن الإفصاح الاجتماعي، دراسة حالة شركة البوتاس العربية المساهمة. الملتقى الدولي حول منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية، (الصفحات ص ص 6-7). بشار، الجزائر.
21. محمد طارق يوسف. (2017). الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات. بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات و أسواق المال العربية . القاهرة ، مصر: المنظمة العربية للتنمية الادارية وأعمال المؤتمرات.
22. وليد ناجي الحياي، مجدي أحمد السيد الجعبري. (2015). الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الالكترونية (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: مركز الكتاب الأكاديمي.
23. يوسف محمود جربوع. (2007). مدى تطبيق الإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة. مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية ، المجلد 15 (العدد الأول)، 250.