

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم
جامعة محمد خيضر بسكرة

المخلص	Abstract
<p>الهدف من هذا البحث هو تقييم واقع العمل المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال دراسة استكشافية لثمانية وثلاثون مؤسسة حول مدى التزامها بتطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها المالية.</p> <p>توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن ما نسبته (81.93%) من المؤسسات متفقة على إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية المطلوبة وفق (SCF)، بالإضافة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات في التزامها بمتطلبات الإفصاح عن هذه السياسات والتي تعزى إلى اختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).</p> <p>الكلمات المفتاحية: الإفصاح - السياسات المحاسبية - النظام المحاسبي المالي - معايير المحاسبة الدولية - القوائم المالية.</p>	<p>This research aimed to assess the reality of accounting under the application of the Financial Accounting System (SCF) through an exploratory study of thirty-eight institutions about their commitment to implement the requirements of the disclosure of accounting policies used in the preparation of the financial statements.</p> <p>The study found several results including that (81.93%) Institutions agreed on the preparation of financial statements and disclosure of the required accounting policies under (SCF). In addition, there are no significant differences between these institutions in terms of commitment to the disclosure requirements of these policies, due to the different nature of these institutions (National institutions, compagnies quoted in the stock exchange, foreign and multinational compagnies</p> <p>Keywords: Disclosure - Accounting Policies - Financial Accounting System - International Accounting Standards - Financial Statements.</p>

مقدمة

يفضل دائما أن تكون البيانات المحاسبية واضحة ومفهومة، وتبنى على سياسات محاسبية التي قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى وهذا ما يبرز أهمية الإفصاح عن تلك السياسات ضمن القوائم المالية لأهميتها في تفسير البيانات المالية، لأن السياسات المحاسبية المختلفة يمكن أن تعطي مجموعات متباينة بشكل جوهري من البيانات المحاسبية، فالمرونة (*Flexibility*) وعدم الاتساق (*Inconsistency*) في الأعراف المحاسبية الموجودة والمتطلبات القانونية تسمح بتوافر ممارسات بديلة متعددة.

بالنظر إلى الإطار المفاهيمي الذي يشكل فلسفة النظام المحاسبي المالي المطبق على المؤسسات منذ سنة 2010، أصبح بإمكان هذه المؤسسات استخدام العديد من السياسات المحاسبية والاختيار بين البدائل المختلفة للقياس والتقييم المحاسبي في معالجة

الأحداث والعمليات المالية، وأن هذا الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية سيتم استخدامه بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها. بالتالي لا ريب أن ذلك سيؤدي إلى النظر للقوائم المالية بنوع من الشك إذا لم يتم الإفصاح عن تلك السياسات لفائدة المستخدمين حتى يتمكنوا من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجة العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة.

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:
"ما مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟".

لمعالجة هذه الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن قوائمها المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؟
- هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؟
- هل توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات)؟

الفرضيات

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

- **الفرضية (01):** لا تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (قائمة المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؛
- **الفرضية (02):** لا تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد قوائمها المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛
- **الفرضية (03):** لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

منهجية الدراسة

يعتبر هذا البحث دراسة استكشافية لواقع تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال معرفة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال معرفة آراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في التزام عينة الدراسة والمتمثلة في: (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات)، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستبيانات (Les Questionnaires)، والتي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Sciences V.20).

أهداف الدراسة

- الوقوف على مدى انسجام القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر مع متطلبات الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على مدى وجود اختلافات في الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لطبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).
- التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد الإفصاح والتقييم المحاسبي ومدى تمكن المؤسسات من تجسيدها على أرض الواقع.

1. مفهوم السياسات المحاسبية (الطرق المحاسبية)

إذا ما نظرنا إلى المادة 39 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 نفهم أن الطرق المحاسبية تخص المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية. وهذا ما أكدته المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 جويلية 2008 التي ذكر من خلالها المرسوم أن الطرق المحاسبية تتمثل في: المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض قوائمه المالية. ثم جاءت المواد من 06 إلى 19 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 08-156 توضح مختلف المبادئ المحاسبية والاتفاقيات الأساسية، التي جاء بها النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى الخصائص النوعية التي تحكم المعلومات ضمن القوائم المالية.

أما ما جاء في نص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 بخصوص الطرق المحاسبية، أن تغييرها يخص تعديلات المبادئ والأسس و الاتفاقيات و القواعد والممارسات الخصوصية، وأنه لا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان. من خلال هذه النصوص نجد أن المشرع الجزائري قد اخذ بالمعايير المحاسبية التالية:⁽¹⁾

- وفقا للفقرة 5 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 يحدد الطرق المحاسبية: "الطرق المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المطبقة من قبل كيان في إعداد وتقديم بياناتها المالية"، معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) لا يقترح أي مصطلح الذي يعين جميع الطرق المحاسبية المطبقة في إعداد وعرض البيانات المالية.
 - وفقا للفقرة 14 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 (السياسات المحاسبية)، "لا يجب تغيير الطرق المحاسبية من الكيان إلا إذا كان هذا التغيير:
 - أولا: وضع من طرف معيار أو تفسير؛
 - ثانيا: يعطي نتائج في البيانات المالية تقديم مزيد من المعلومات ذات الصلة ومعلومات موثوق بها عن آثار المعاملات وغيرها من الأحداث أو الأوضاع على المركز المالي والأداء المالي أو التدفقات النقدية للشركة.
 - وفقا للفقرة 22 من المعيار (IFRS 4) لا يسمح للكيان بتغيير الطرق المحاسبية عن العقود التي تخضع لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، "إلا فقط إذا كان لأغراض صنع القرار الاقتصادي من المستخدمين، وهذا التغيير يجعل من المعلومات المالية ذات الصلة، و لا يجعلها أقل موثوقية أو موثوق بها أكثر، ولا أقل ملائمة لاحتياجات المستخدمين.
- من خلال التعاريف السابقة نجد أنها لا توفر مزيدا من التوجيه بشأن تعريف المصطلحات الواردة فيها، وبالتالي ينبغي النظر في تحليل أعمق لتحديد طبيعة المصطلحات الواردة كالاتي:⁽²⁾
- ✓ **المبادئ:** يشير معنى مبادئ المحاسبة إلى المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد وعرض البيانات المالية، كما هو موضح، على سبيل المثال، في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
 - ✓ **الأسس:** تعني الأساس الرسمي لعرض المعلومات المالية، وفي حالة وجود تقرير اعد بموجب معايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) فإنه يفترض أن تكون بالصيغة التي أوصى بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS 8.14)، وبعض معايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بما في ذلك IFRS4 تسمح باعتماد

- أساس المحاسبة المتكاملة على الصعيد المحلي الذي يقوم على وضع أو تطوير سياسة محاسبية تتناول مسائل أو قضايا محددة.
- ✓ **الاتفاقيات:** وتعني تفسيرات للمفاهيم أو توجيهات لتطبيق معين من المبادئ بالمسائل المحددة التي أسسها لا تتناول عادة.
- ✓ **قواعد:** تعني المتطلبات التفصيلية المنبثقة عن المبادئ والاتفاقيات، بالصيغة التي تطبق في حالة الظروف أو مسائل خاصة بأصحاب المؤسسة.
- ✓ **الممارسات:** تنطبق على الإجراءات والمعالم التي يستخدمها الكيان المقدم في تقييم المعلومات الواردة في البيانات المالية، من حيث تطبيقها بصفة منتظمة المنصوص عليها، وتستخدم هذه الإجراءات في اختيار أسلوب لتحديد معالم الافتراضات والتقديرات المختارة خلال فترة التقرير على أساس المعلومات المتراكمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، وتنطبق على فترة التقرير.

2. السياسات المحاسبية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية:

يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) في الفقرة رقم (23) بأنه في حالة عدم التأكد في الأنشطة التجارية فإن كثيراً من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها، والتقدير يستلزم الاجتهاد الذي يعتمد على أحدث المعلومات المتوفرة، ويمكن أن يكون التقدير مطلوباً مثلاً للديون المعدومة، أو تقادم المخزون، أو لتقدير العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للموجودات القابلة للاستهلاك، فاستخدام التقدير المعقول يعتبر جزءاً هاماً من إعداد القوائم المالية ولا يؤثر ذلك على درجة الوثوق بها.

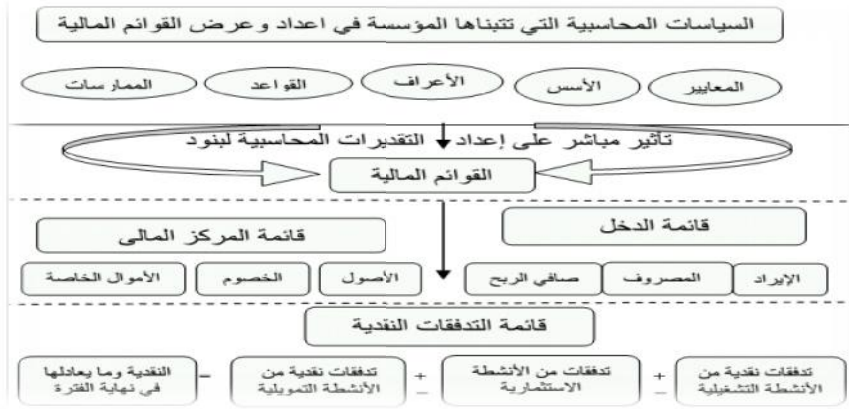
كما أن التغييرات في التقديرات المحاسبية يحددها المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) بأنها: تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل"، كما ويضيف المعيار توضيحاً لذلك بأن هذه التغييرات في التقديرات ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة و بالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً للأخطاء.

ويرتبط بالتقديرات المحاسبية السياسات التي قد يقترح إتباعها في تقدير بعض العناصر وإظهارها بالقوائم المالية، ومن ثم يكون من المناسب بيان أثر هذه السياسات وتأثيرها على إعداد التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

الشكل رقم (1): العلاقة بين السياسات المحاسبية وتأثيرها على إعداد التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية.



المصدر: أحمد محمود يوسف، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، 1999، ص 190.

3. الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

- إن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة،⁽³⁾ إلا أنه يراعى بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأهمها:⁽⁴⁾
- الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية.
 - الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار إن الإفصاح عنها جزءا مكملًا للقوائم المالية، ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد.
 - لا يمكن تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة أنه تم الإفصاح عن هذه المخالفة.
 - يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن أسباب التي أدت إلى هذا التغيير.
 - في حالة إذا ما تم تغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر على نتائج المؤسسة خلال الفترة المالية أو الفترات اللاحقة، فإنه يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتحديد كميًا.
 - لدى إعداد القوائم المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

أما ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية ما يلي: (5)

- أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم الأوضح للقوائم المالية.
- بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم موجودات معينة غير متداولة فإنه يكفي تقديم دلالة على فئات الموجودات والمطلوبات التي طبق عليها كل أساس للقياس. (الفقرة 98 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).
- وعند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها، فعلى إدارة المؤسسة تقييم إذا كان هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنظر المؤسسة في عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:
- تحقق الإيرادات.
- أسس إعداد القوائم المالية المجمع متضمنة الشركات التابعة له.
- الشركات المندمجة.
- المشاريع المشتركة.
- إهلاك واستهلاك الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى.
- عقود المقاولات
- الاستثمارات العقارية.
- الأدوات المالية والاستثمارات
- عقود الإيجار.
- تكاليف البحث والتطوير.
- الضرائب.
- الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة .
- المخصصات.
- تكاليف منافع الموظفين .
- فروق تقييم العملات الأجنبية.
- طبيعة النشاط والتوزيع الجغرافي للفروع وأساس توزيع التكلفة بين الفروع.

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

- النقدية وما في حكمها.
- محاسبة التضخم.
- المنح الحكومية. (الفقرة 99 من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01).

4. الدراسة الميدانية

• مجتمع وعينة الدراسة

تم انتقاء عينة قصديه من مجتمع الدراسة المتمثل في مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لهذه الدراسة، وذلك إما عن طريق المقابلة المباشرة مع رؤساء دائرة المالية لبعض عينة المؤسسات الوطنية، والشركات الوطنية التي لها أسهم أو سندات مدرجة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، أو عن طريق توزيعه على مسؤولي المحاسبة والمالية لمؤسسات عينة الدراسة.

• الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

✓ توزيع أفراد العينة حسب المستوى:

المستوى	العدد	النسبة المئوية %
ليسانس	21	55,3
ماستر	2	5,3
ماجستير	5	13,2
أخرى	10	26,3
المجموع	38	100,0

✓ توزيع أفراد العينة حسب التخصص:

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة ومالية	30	78,9
تدقيق	6	15,8
أخرى	2	5,3
المجموع	38	100,0

✓ توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية المكتسبة:

الشهادة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
نعم	23	60,5

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

39,5	15	لا
100,0	38	المجموع

✓ توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
5,3	2	أقل من 5 سنوات
26,3	10	من 6 - 10 سنوات
18,4	7	من 11 - 15 سنوات
15,8	6	من 16 - 20 سنوات
34,2	13	أكثر من 21 سنة
100,0	38	المجموع

✓ توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)

النسبة المئوية %	العدد	الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)
97,4	37	نعم
2,6	1	لا
100,0	38	المجموع

✓ توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي

النسبة المئوية %	العدد	إجراء تكوين في النظام المحاسبي المالي
84,2	32	نعم
15,8	6	لا
100,0	38	المجموع

✓ توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة

النسبة المئوية %	العدد	طبيعة المؤسسة
60,5	23	مؤسسات وطنية

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

15,8	6	شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة
23,7	9	شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات
100,0	38	المجموع

٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي *Statistical Package for the Social Sciences V.20 (SPSS)*، وسوف يتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك بسبب إن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
- طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي كمعيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المجال، حيث تم حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4÷5=0.80)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كالتالي:

طول خلايا مقياس ليكرت	
1.80-1	غير موافق بشدة
2.60-1.81	غير موافق
3.40-2.61	محايد
4.20-3.41	
5-4.21	

- اختبار الإشارة (*Sign Test*) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (3.40) أم لا.
- اختبار كروسكال - والاس (*Kruskal - Wallis Test*) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات الترتيبية.

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

عرض نتائج البحث وتحليلها

✓ اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن المؤسسات في الجزائر لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قوائمها المالية (قائمة المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي؟ ولاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة وذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي. وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية كالتالي:

$$H_0 : M= 3.40 \longrightarrow P=1/2 (50 \%)$$

$$H_1 : M \neq 3.40 \longrightarrow P=1/2 (50 \%)$$

الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد (3.40) عند مستوى معنوية (0.05).

الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3.40) عند مستوى معنوية (0.05).

الجدول (01): يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي، وقيمة الاحتمالية (Sig) للالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي".

درجة الموافقة	القيمة الاحتمالية (Sig)	المتوسط النسبي	المتوسط الحسابي	النسب المئوية					الفقرة
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
موافق بشدة	0.000	65	4.45	0.00	0.00	7.9	39.5	52.6	1 تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية
موافق بشدة	0.000	66	4.50	0.00	0.00	5.3	39.5	55.3	2 تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

موافق بشدة	0.000	65	4.45	0.00	0.00	5.3	44.7	50.0	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	3
موافق بشدة	0.000	61	4.21	0.00	2.6	13.2	44.7	39.5	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة	4
موافق	0.000	59	4.08	2.6	5.3	10.5	44.7	36.8	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	5
موافق بشدة	0.000	64	4.34	0.52	1.58	8.44	42.62	46.84	جميع فقرات المجال	

\bar{N} المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة (0.05 =).

من جدول رقم (01) يمكن استخلاص ما يلي:

يبين الجدول رقم (01) أن غالبية المؤسسات ملتزمون بشدة أو ملتزمون بفقرات مجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق)، حيث جاءت النتائج تبين ان حساب النتائج في المرتبة الأولى من حيث الالتزام بنسبة (94.80%)، يليه كل من قائمتي التدفقات النقدية (جدول السيولة) بنسبة (94.70%) وقائمة المركز المالي بنسبة (92.10%) في المرتبة الثانية والثالثة على التوالي، ثم كل من جدول تغيرات الأموال الخاصة بنسبة (84.20%) في المرتبة الرابعة، اما المرتبة الاخيرة كانت للالتزام بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بنسبة (81.5%).

أما نتائج استخدام اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3.40) ام لا، فقد بينت ان متوسطات كل فقرات مجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي" تجاوزت الدرجة (4.21) بالنسبة لفقرات الأربعة الأولى والتي تعني موافق بشدة، في حين كانت الفقرة الخامسة تشير إلى الدرجة موافق، حيث كانت القيمة الاحتمالية (Sig) لكل الفقرات تساوي (0.000) وهي بذلك دالة إحصائياً كونها أقل من

مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرات المجال، يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي ($M=3.40$)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية البديلة (H_1) التي تدل على أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3.40)، وبما أن إشارة الاختبار موجبة فإن هذا يدل على أن هناك التزام بدرجة موافق بشدة لعينة المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

ويرى الباحث أن التزام المؤسسات بحساب النتائج بالدرجة الأولى من بين القوائم المالية الأخرى كون أن المؤسسات تعطي أهمية لهذه القائمة باعتبارها من مرفقات المهمة في الإقرار الضريبي، وهذا ما يمكن تفسيره أن ذهنية معدي القوائم المالية في المؤسسات لم تتغير قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي من حيث أن المستهدف الأول والرئيسي لإعداد القوائم المالية هي هيئات التشريع الجبائي.

❖ **نتيجة اختبار الفرضية الأولى:** حسب نتائج الاختبار الإشارة لمجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي" بينت أن المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة: **تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.**

✓ اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على أن المؤسسات في الجزائر لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية"، وقد تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كالاتي:

$$H_0 : M=3.40 \longrightarrow P=1/2 (50 \%)$$

$$H_1 : M = 3.40 \longrightarrow P=1/2 (50 \%)$$

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد (3.40) عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

- الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3.40) عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$).

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

الجدول (02): يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي، وقيمة الاحتمالية (Sig) لمجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية".

درجة الموافقة	قيمة الاحتمالية (Sig)	المتوسط النسبي	المتوسط الحسابي	النسب المئوية					الفقرة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
موافق	0.00 2	58	3.97	0.00	10.5	13.2	44.7	31.6	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية	1
موافق	0.000	59	4.08	0.00	5.3	10.5	55.3	28.9	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	2
موافق بشدة	0.000	62	4.24	0.00	5.3	7.9	44.7	42.1	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها	3
موافق	1.000	51	3.53	0.00	10.5	39.5	36.8	13.2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير	4
موافق	0.073	57	3.89	0.00	10.5	23.7	31.6	34.2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)	5
موافق	0.002	59	4.03	0.00	7.9	15.8	42.1	34.2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)	6
موافق	0.034	55	3.76	2.6	7.9	21.1	47.4	21.1	الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز	7
موافق	0.000	61	4.18	2.6	2.6	7.9	47.7	39.5	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	8
موافق	0.000	55	3.77	0.65	7.6	17.5	43.8	30.6	جميع فقرات المجال	

ن المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة (0.05 =).

من جدول (02) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (02) أن نسبة (74.1%) من المؤسسات موافقون على فقرات مجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية"، غير أنه بالنسبة للفقرة رقم (03) "الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها" تشير إلى أن (86.8%) من المؤسسات ملتزمة وبشدة.
- أما نتائج استخدام اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3.40) أم لا، فقد بينت أن متوسطات كل فقرات المجال الثاني "الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية" تختلف عند رجة الحياد (3.40)، حيث كان المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي (3.97) من (الدرجة الكلية من 5)، و المتوسط الحسابي النسبي (58%)، أما القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.002) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 =)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرة الأولى، يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي (M=3.40) وهذا يعني موافقة أفراد العينة على الالتزام بالإفصاح عن التغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.
- أما المتوسط الحسابي للفقرة رقم (02) يساوي (4.08) من (الدرجة الكلية 5)، والمتوسط الحسابي النسبي (59%)، أما القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 =)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرة الثانية، يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي (M=3.40) وهذا يعني موافقة أفراد العينة على الالتزام بهذه الفقرة.
- أما المتوسط الحسابي للفقرة رقم (03) يساوي (4.24) من (الدرجة الكلية 5)، والمتوسط الحسابي النسبي (62%)، أما القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 =)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي (M=3.40) وهذا يعني موافقة أفراد العينة على الالتزام بشدة بهذه الفقرة.
- وبشكل عام يمكن القول بان المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الثاني يساوي (55%) و القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك يعتبر هذا المجال "الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 =)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرات المجال الثاني يختلف جوهرياً عن

درجة الحياد وهي ($M=3.40$)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، وبالتالي نتيجة الاختبار تكون حسب الفرضية البديلة (H_1): التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

❖ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (02):** حسب نتائج الاختبار الإشارة للمجال الثاني بينت أن المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة: تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

✓ **اختبار الفرضية الثالثة:**

تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).

و لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسال واليز (Test Kruskal Wallis) لمعرفة إذا ما توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه الشركات فيما يتعلق بالالتزام بالسياسات المحاسبية وذلك باختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات) كالتالي:

$$H_0 : M_1=M_2=M_3=3.40$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2 \neq M_3 \neq 3.40$$

⌊ **الفرضية الصفرية (H_0):** وتعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية ($=0.05$).

⌊ **الفرضية البديلة (H_1):** وتعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية ($=0.05$).

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

الجدول (03): نتائج اختبار كروسكال وليز (Test Kruskal Wallis) لمعرفة مدى اتفاق المؤسسات حسب طبيعتها في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

الفقرة	قيمة مربع كاي (كا ²)	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	5,276	2	0.072
2	6,977	2	0.031
3	5,870	2	0.053
4	1,379	2	0.502
5	3,824	2	0.148
6	3,429	2	0.180
7	5,129	2	0.077
8	3,575	2	0.167
9	0,909	2	0.635
10	4,189	2	0.123
11	1,123	2	0.570
12	0,474	2	0.789
13	3,963	2	0.138
المحور الثاني	3,121	2	0.210

لأن المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05 =).
من جدول (03) يمكن استخلاص ما يلي:

تشير جميع فقرات الجدول رقم (03): "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية و السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي" بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات)، باستثناء الفقرة الثانية التي كانت فيها القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.031) وهي أقل من مستوى الدلالة ($=0.05$)، وبالتالي هذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.

❖ نتيجة اختبار الفرضية الثالثة: حسب نتائج الاختبار كروسكال واليز (Test Kruskal Wallis) لفقرات المحور فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات).

نتائج البحث

إن تحليل فرضيات الدراسة أدى إلى التوصل إلى جملة من النتائج التي يمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

- من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث مع عينة من رؤساء ومسؤولي قسم المالية والمحاسبة تبين للباحث ان هناك إلمام من قبل عينة الدراسة بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المطبق منذ سنة 2010، خصوصا فيما يتعلق بمجال قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عن مختلف السياسات المحاسبية المتعلقة بالممارسات المحاسبية ضمن قوائمها المالية.
- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة انه لا توجد فروق بين المؤسسات من حيث طبيعتها في الإفصاح عن مختلف السياسات المحاسبية المطبقة من قبل عينة الدراسة، وهذا يؤكد اتفاق عينة الدراسة على الالتزام بالإفصاح عن هذه السياسات ضمن قوائمها المالية بشكل يضمن لمستخدمي القوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة المطبقة او بين مختلف المؤسسات سواء كانت مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات ، وهذا يدل على توحيد الممارسة المحاسبية فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لعينة المؤسسات السابقة حسب طبيعة كل منها.

مدى التزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-

د. أحمد قايد نور الدين أ. سعدي عبد الحليم

الإقتراحات

في ضوء النتائج سالفة الذكر يوصي الباحث بإصدار مزيدا من النشرات والدوريات التي تتعلق بمتطلبات الإفصاح بشكل مستمر لتعزيز ثقافة الإفصاح في بيئة المؤسسات التي تنشط في الجزائر، بالإضافة الى الحث على التأهيل المستمر لموظفي قسم المالية والمحاسبية لتعريفهم بالمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وتعديلاتها لضمان تفاعلهم مع المستجدات العلمية ومحاولة ربطهم بالجانب العلمي مع إمكانية استفادة إدارة الشركات من ذوي الخبرات والتأهيل العلمي في المجال المحاسبي كمستشارين ماليين لديهم.

المراجع المستخدمة في البحث

(1)- Jacques Tremblay, **Document De Recherche: Changement De Méthodes Comptables En Vertu Des Normes Internationales D'information Financière (Normes IFRS)**, Institut Canadien Des Actuaires, Le 25 Juin 2009, P 6.

(2)- Jacques Tremblay, **IBID**, P 22.

(3)- علي يوسف، دورة ضمن الفعاليات العلمية لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS 08)، هيئة الأوراق و الأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009، ص 7.

(4)- محمد مطر و موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، ص 354.

(5)- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، المرجع السابق، ص ص 228-230.