



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



## العنوان

الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة  
الاقتصادية

- دراسة حالة بمؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل-

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الدكتور:

صالح حميدات

إعداد الطالبتين:

سارة شتال

نفيسة هريدة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة: جيجل	الأستاذ: فريد زعرات
مشرفا ومقررا	جامعة: جيجل	الدكتور: صالح حميدات
مناقشا	جامعة: جيجل	الدكتور: إلياس حناش

السنة الجامعية 2017/2018





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



## العنوان

الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة  
الاقتصادية

- دراسة حالة بمؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل-

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الدكتور:

صالح حميدات

إعداد الطالبتين:

سارة شتال

نفيسة هريدة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة: جيجل	الأستاذ: فريد زعرات
مشرفا ومقررا	جامعة: جيجل	الدكتور: صالح حميدات
مناقشا	جامعة: جيجل	الدكتور: إلياس حناش

السنة الجامعية 2017/2018



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتِ

# شكر وتقدير

قال الله تعالى: "... لئن شكرتم لأزيدنكم..."

سورة إبراهيم الآية 07.

الحمد لله الذي رزقنا العلم والذي أوزقنا إياه ليكون عوناً لنا وسلاحاً

وما كنا لنهتدي لولا هدايا الله

والشكر لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، كما نتقدم بخالص الشكر والامتنان  
وأسمى معاني الاحترام والتقدير إلى أستاذنا الفاضل " صالح حميداته "

على كل توجيهاته ونصائحه القيمة وانتقاداته التي أفادنا بها طيلة هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل

بالإضافة إلى ذلك نشكر جميع عمال المؤسسة الوطنية للفنيين و المواد العازلة

على تعاونهم معنا.

كما نشكر أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير على ما قدموه

لنا طيلة مشوارنا الدراسي.

دون أن ننسى زملائنا خاصة طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وجباية معقمة

و في الأخير نتقدم بالشكر إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد

ولو بأبسط مساهمة

أو بجملة بسيطة في إتمام هذا العمل المتواضع.

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم  
والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد  
أحب أن أهدي ثمرة جهدي المتواضعة إلى:  
كل أحبائي أمي و أبي الغاليين على قلبي  
إخوتي و أخواتي خاصة أخي أنيس وأختي جيلان  
إلى صديقتي في هذا العمل نفيسة  
إلى زينب و سمية  
إلى فتيحة وزهيرة وابتسام  
و إلى كل زميلاتي و زملاتي في الدراسة  
إلى جميع أساتذتي الكرام  
و في الأخير أسأل الله عز و جل أن يكون هذا العمل نافعا  
يستفيد منه جميع الطلبة إن شاء الله.

سارة

☆

# إهداء

باسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفى يحقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضلها

أمي وأبي

وإلى إخوتي وأخواتي وعماتي

وإلى روح جدي الطاهرة مسعود

وإلى أولاد أختي ريحانة قلبي آلاء

و عبد الله

إلى ابن عمي مسعود عبد الرحمان

إلى صديقاتي سارة وسمية وزينب وفتيحة وزهيرة

إلى جميع أساتذتي الكرام

وإلى كل الأهل والأحباب

تفيسة

# فهرس المحتويات



الصفحة	الموضوع
I	الشكر والتقدير.....
II	الإهداء.....
V	الفهرس.....
IX	قائمة الأشكال.....
XI	قائمة الجداول.....
XIII	قائمة المصطلحات.....
أ - ح	مقدمة.....
09	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي</b>
10	تمهيد.....
11	I- أساسيات حول الإفصاح المحاسبي.....
11	I-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
15	I-2- أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي.....
19	II- محددات، وشروط، ومقومات الإفصاح المحاسبي.....
19	II-1- محددات الإفصاح المحاسبي.....
21	II-2- شروط الإفصاح المحاسبي.....
21	II-3- مقومات الإفصاح المحاسبي.....
24	III- قواعد الإفصاح المحاسبي.....
24	III-1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية.....
25	III-2- الإفصاح في صلب القوائم المالية.....
36	IV- أساليب ومشاكل الإفصاح المحاسبي.....
36	IV-1- أساليب الإفصاح المحاسبي.....
39	IV-2- مشاكل الإفصاح المحاسبي.....
40	الخلاصة.....

41	<b>الفصل الثاني: الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي</b>
42	تمهيد.....
43	I- عموميات حول الميزة التنافسية.....
43	I-1- مفاهيم حول التنافسية.....
46	I-2- مفهوم وأبعاد الميزة التنافسية.....
52	II- مصادر، وعوامل، ومحددات الميزة التنافسية.....
52	II-1- مصادر الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة فيها.....
55	II-2- محددات الميزة التنافسية.....
57	III- متطلبات، ومرتكزات، واستراتيجيات الميزة التنافسية.....
57	III-1- المتطلبات والمرتكزات الفكرية للميزة التنافسية.....
62	III-2- إستراتيجيات الميزة التنافسية.....
63	VI- آليات الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي.....
63	VI-1- بناء الميزة التنافسية.....
64	VI-2- قياس الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها.....
67	VI-3- علاقة الإفصاح المحاسبي بالميزة التنافسية.....
70	الخلاصة.....

## 71 **الفصل الثالث: واقع إسهام الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الكاتمية للفلين - بجيجل -**

72	تمهيد.....
73	I- لمحة عن مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين.....
73	I-1- نشأة وتعريف مؤسسة الكاتمية للفلين.....
74	I-2- أهمية وأهداف مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين.....
75	I-3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين.....
78	II- الإجراءات المنهجية للدراسة.....
78	II-1- منهجية الدراسة.....

80	..... 2-2- الأساليب الإحصائية المعتمدة.
81	..... 2-3- اختبار أداة الدراسة.
89	..... 3- تحليل النتائج واختبار الفرضيات.
89	..... 3-1- تحليل النتائج الشخصية لعينة الدراسة.
94	..... 3-2- تحليل نتائج الدراسة.
108	..... 3-3- اختبار الفرضيات.
117	..... الخلاصة.
119	..... الخاتمة.
123	..... المراجع.
129	..... الملاحق.
144	..... الملخص.

# قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
54	العوامل المؤثرة في الميزة التنافسية	01
55	دورة حياة الميزة التنافسية	02
59	نموذج القوى الخمس لبورتر لعملية التنافس	03
60	سلسلة القيمة	04
76	الهيكل التنظيمي بالمؤسسة الكاتمية للفلين -جيجل-	05
90	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	06
90	توزيع أفراد العينة حسب السن	07
91	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	08
92	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	09
93	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	10

# قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
57	الأبعاد المحددة لنطاق التنافس	01
62	الإستراتيجيات التنافسية "البورتر"	02
74	توزيع عمال المؤسسة على مختلف المصالح	03
80	جدول التوزيع لسلم "ليكرت"	04
83	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني	05
84	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني	06
85	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني	07
86	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني	08
87	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	09
88	الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني	10
88	الاتساق البنائي لمحاوور الدراسة	11
89	معامل الثبات ألفا كرونباخ	12
89	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	13
90	توزيع أفراد العينة حسب السن	14
91	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	15
92	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	16
93	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	17
95	تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني	18
99	تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني	19
102	تحليل فقرات الجزء الثالث من المحور الثاني	20
104	تحليل فقرات الجزء الرابع من المحور الثاني	21
106	تحليل فقرات المحور الثالث	22
109	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (sw)	23
109	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة	24
110	نتائج اختبار $T\_test$ لاختبار الفرضية الأولى	25
111	نتائج اختبار $T\_test$ لاختبار الفرضية الثانية	26
112	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة	27
113	اختبار الفروق بالنسبة للجنس	28
114	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير السن	29
115	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي	30
115	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة	31
116	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة	32

# قائمة المصطلحات



اللغة الأجنبية	الرمز	اللغة العربية
American institute of public accountants	<b>AICPA</b>	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
Securities exchange commission	<b>SEC</b>	هيئة تداول الأوراق المالية
Financial Accounting Standards Board	<b>FASB</b>	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
International Accounting Standard	<b>IAS</b>	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
European Economic Community	<b>EEC</b>	الجمعية الاقتصادية الأوروبية
United Nation	<b>UN</b>	منظمة الأمم المتحدة
Organization for Economic Cooperation and Development	<b>OCDE</b>	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
International Accounting Standard committee	<b>IASC</b>	لجنة معايير المحاسبة الدولية
American Accounting Association	<b>AAA</b>	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
Accounting principales Board	<b>APB</b>	مجلس المبادئ المحاسبية
Statistical Pahage for Social Sciences	<b>SPSS</b>	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

من بين المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي في حقبته التاريخية، مرحلة اعتبار المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث مخرجات هذا النظام عبارة عن قوائم وتقارير مالية تستعمل في اتخاذ القرارات وإيصالها إلى الجهات المستفيدة، ونظرا لتضارب وتعارض مصالح هذه الأطراف زاد الاهتمام أكثر بضرورة الإفصاح المحاسبي كونه يعتبر أحد الشروط الأساسية التي تشترطه الهيئات المسؤولة عن تنظيم الأسواق المالية لدخول المؤسسات إليها وذلك باعتباره أحد المبادئ أساسية المقبولة عموما.

ويتمثل الإفصاح المحاسبي إظهار كافة المعلومات المالية (الكمية أو الوصفية) والتي من شأنها جعل القوائم المالية غير مظلمة من أجل تسهيل عملية اتخاذ القرارات وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة.

كذلك تتجلى أهميته في كونه يوفر معلومات تعد مدخلا أساسيا في عملية اتخاذ القرار على مختلف أشكاله، والذي من شأنه أن يسهم في رفع أداء المؤسسة لتحقيق الميزة التنافسية.

وفي ظل اشتداد المنافسة بين المؤسسات من أجل إثبات وجودها وتوسع حصصها في السوق تعمل كل مؤسسة على إظهار إيجابياتها ونقاط قوتها والعناصر التي تتميز بها عن بقية المنافسين، ومن بين هذه العناصر هي شفافية وصدق قوائمها المالية المعروضة أو المنشورة، من أجل اكتساب أكبر قدر من المستثمرين والزبائن والعملاء وضمان توسعها وبقائها في السوق.

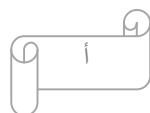
## 1- الإشكالية:

بناء على ما سبق وبغية الإلمام بجوانب الموضوع تبرز إشكالية البحث حول التساؤل الرئيسي التالي:

**هل يسهم الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية؟**

وللإجابة على التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإفصاح المحاسبي؟ وما هي أنواعه؟ ومقوماته؟
- ما هي أساليب الإفصاح المحاسبي؟ وفيما تتمثل متطلبات العرض والإفصاح في صلب القوائم المالية؟
- ما هي مختلف المشاكل التي يمكن للإفصاح الوقوع فيها؟
- ما المقصود بالميزة التنافسية؟ وما هي مصادرها؟ ومحدداتها؟
- كيف يمكن بناء وقياس الميزة التنافسية؟ والحكم على جودتها؟
- ما هو واقع الإفصاح المحاسبي والميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة؟



## 2- الفرضيات:

إن الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يتطلب منا توضيح فرضيات البحث التي تمثل احتمالاً وإمكانية لحل المشكلة والتي سنعتمد عليها في بحثنا هذا، والمتمثلة في:

❖ تطبق مؤسسة الكاتمية للفلين متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.

❖ تمتلك مؤسسة الكاتمية للفلين ميزة تنافسية.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين متطلبات العرض الإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية وتحقيق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لدى مؤسسة الكاتمية للفلين.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة الكاتمية للفلين.

## 3- مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع للدراسة والتحليل للأسباب الموضوعية والذاتية التالية:

أ- الأسباب الموضوعية: وتتمثل في:

- قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع.
- جهل أغلب المؤسسات بأهمية وضرورة الإفصاح المحاسبي وكيفية الاستفادة منه.
- الرغبة في معرفة ما إذا كانت المؤسسات تطبق متطلبات الإفصاح المحاسبي أو لا.
- معرفة الإفصاح المحاسبي وشروط تطبيقه أو أسسه من أجل رشادة القرار وتحقيق الميزة التنافسية.

ب- الأسباب الذاتية: وتتمثل في:

- ارتباط موضوع البحث مع التخصص الجامعي (محاسبة وجباية معمة).
- الرغبة في معالجة وتحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

- المساهمة في إثراء المكتبة كون موضوع الإفصاح المحاسبي وموضوع الميزة التنافسية من المواضيع المهمة جدا.

#### 4- الهدف من الدراسة:

ونستطيع استخلاص هدفين أساسيين من الدراسة:

أ- **الهدف العلمي:** نسعى من خلال هذا البحث إلى التعرف على الجانب النظري للإفصاح المحاسبي وذلك لمعرفة أهدافه، وأنواعه، ومقوماته، وأساليبه ومتطلباته، بالإضافة إلى محاولة معرفة دوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.

ب- **الهدف العملي:** سنحاول من خلال هذا البحث التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تطبيق متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية، بالإضافة إلى ذلك محاولة معرفة فيما إذا كان الإفصاح المحاسبي يدعم الميزة التنافسية أو لا.

#### 5- منهجية الدراسة:

للإجابة على التساؤل الرئيسي، سنقوم بالاعتماد على منهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، حيث سيتم جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، أما في الفصل التطبيقي سيتم فيه دراسة عينة من مختلف إطارات المؤسسة وذلك باستخدام منهج دراسة حالة وذلك من خلال جمع الاستبيانات الموجهة إلى أفراد عينة البحث ثم القيام بتحليلها والتعليق عليها وذلك لمعرفة علاقة الإفصاح المحاسبي بالميزة التنافسية، ولهذا سيتضمن الاستبيان جزء تعريفي بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى حث أفراد العينة على التعاون المدرك والواعي لملء الاستبيان بدقة وموضوعية وبشكل تام.

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور رئيسية كما يلي:

❖ **المحور الأول:** ويتضمن هذا المحور البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة، والتي تتمثل في:

الجنس، السن، المستوى الدراسي، الوظيفة وعدد سنوات الخبرة.

❖ **المحور الثاني:** ويشتمل هذا المحور على مجموعة من العبارات موجهة لأفراد العينة من أجل

معرفة مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين، وقد تم تقسيم هذا المحور بدوره إلى أربعة أجزاء كما يلي:

- الجزء الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية).
- الجزء الثاني: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).
- الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة).
- الجزء الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة).

❖ المحور الثالث: تناول هذا المحور مجموعة من العبارات موجّهة لأفراد العينة من أجل معرفة مدى تحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة الكاتمية للفلين.

## 6- خطة الدراسة:

تحتوي هذه الدراسة متغيرين مقسمين إلى ثلاث فصول على النحو التالي:

سيتناول الفصل الأول الإطار النظري الإفصاح المحاسبي من خلال التطرق في المبحث الأول إلى أساسيات حول الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الثاني فيتضمن محددات وشروط، ومقومات الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الثالث فيضم قواعد الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الرابع فسيتم التطرق فيه إلى أساليب ومشاكل الإفصاح المحاسبي.

أما الفصل الثاني فسيتضمن الإطار النظري للميزة التنافسية من خلال التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول الميزة التنافسية، أما المبحث الثاني فيتضمن مصادر، عوامل ومحددات الميزة التنافسية، أما المبحث الثالث فيضم متطلبات، مرتكزات واستراتيجيات الميزة التنافسية، أما المبحث الرابع فسيتم التطرق فيه إلى آليات الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي.

وأخيرا في الفصل الثالث الذي يمثل الدراسة الميدانية حول الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، حيث سيتضمن المبحث الأول لمحة عن مؤسسة الكاتمية للفلين، أما المبحث الثاني فيتضمن الإجراءات المنهجية للدراسة، أما المبحث الثالث فسيتم فيه تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.



## 7- حدود الدراسة:

تتطلب منهجية البحث العلمي وضع حدود للدراسة وذلك بهدف الوصول إلى نتائج منطقية وموضوعية، وعليه تركز حدود الدراسة على:

أ- **الحدود الموضوعية:** سنقتصر الدراسة على دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، من خلال التطرق إلى أساليب الإفصاح المحاسبي كمتغير مستقل إلى جانب مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع.

ب- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة الميدانية على مؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل، حيث تم توزيع استمارة البحث على فئة الإطارات المشكلين لهذه المؤسسة.

ج- **الحدود الزمنية:** امتدت فترة الدراسة الميدانية من تاريخ 1 مارس إلى غاية 31 أبريل من السنة الدراسية 2018/2017.

## 8- أدوات الدراسة:

سيتم الاعتماد على مصادر متنوعة للحصول على مجموعة من المعلومات وذلك حتى يتسنى لنا تحقيق أهداف الدراسة والتي تتمثل في:

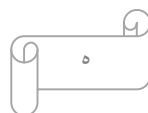
أ- **المصادر الرئيسية:** وتتمثل في الاستبانة والتي سيتم توزيعها على عينة من مختلف إطارات المؤسسة وذلك بغية معرفة رأيهم حول بعض جوانب الموضوع، بالإضافة إلى ذلك سنعتمد على بعض الأدوات الإحصائية والمتمثلة في برنامج Spss وبرنامج Excel وبعض تقنيات الإحصاء الوصفي.

ب- **المصادر الثانوية:** و تتمثل في الكتب، والمقالات العلمية، ورسائل التخرج...إلخ.

## 9- الدراسات السابقة:

بالإضافة إلى العديد من الدراسات الموثقة في الكتب والمجلات، تم الإطلاع على كثير من الدراسات الجامعية التي تمت ضمن حقل التخصص، إلا أننا لم نتوصل لأية دراسة سابقة حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية.

وفيما يلي سيتم التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي تطرقت إليها متغيرات الدراسة:



❖ دراسة فايز زهدي الشلتوني (2005) كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة بعنوان: مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، والمساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الإفصاح، بالإضافة إلى ذلك تم توضيح وشرح ماهية القوائم المالية بشكل عام في الفكر المحاسبي من وجهة نظر أهم المنظمات العالمية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر البعض منها:

- يرى الباحث أن قائمة المركز المالي تحتل المرتبة الأولى في الأهمية ثم تليها قائمة الدخل ثم قائمة التدفقات النقدية بعدها تصنف قائمة التغيرات في حقوق الملكية في المرتبة الأخيرة.
- تساعد القوائم المالية المنشورة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وذلك في ظل تعدد البدائل الاستثمار.

❖ عثمان زياد عاشور (2008) كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة بعنوان: مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1).

تسعى هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وذلك من خلال التعرف على أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على مستوى جودة معلومات القوائم المالية، كما هدفت إلى التعرف على مزايا ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تواجه المدققين أثناء التحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- التزام الشركة الصناعية الفلسطينية بإعداد قوائمها المالية بنسبة 64.7%.
- وجود أثر إيجابي (علاقة) بين الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وجودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية، وذلك من خلال جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة للشركة والشركات الناشطة في نفس القطاع، كذلك سهولة مقارنة القوائم المالية للشركة نفسها خلال عدة سنوات.



- وجود المعوقات التي تحد من قدرة المدققين على التحقق من مدى كفاية الإفصاح والالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.

❖ **نوال صبايحي (2011)** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر (03) بعنوان: **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة.**

يهدف هذا البحث إلى التعرف على المعايير المحاسبية الدولية والأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهورها وتهدف كذلك لمعرفة متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك السعي لخوض تجربة جزائرية من خلال محاولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر البعض منها:

- إن السبب في اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية، قانونية واجتماعية، مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون وهذا أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف الدولي.

- إن الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية سوف يكون له أثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية وذلك لما يوفره من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية بالإضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي في معالجة الأحداث والإفصاح عنها ولهذا عمدت الجزائر إلى تكيف معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية.

❖ **صالح حميمدات (2017)** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة باجي مختار بعنابة بعنوان: **قيادة العنصر البشري ودورها في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.**

تتجلى هذه الدراسة في معرفة دور العنصر البشري في تحقيق الميزة التنافسية إذ يعتبر مورد فريد من نوعه يصعب تقليده بسهولة، لكن هذا لن يتحقق إلا من خلال قيادة فعالة تستخرج جميع الطاقات الموجودة بهذا المورد وتساعده على الإبداع والابتكار، ولهذا كان الهدف من هذه الدراسة هو البحث في آليات الأنماط القيادية بما فيها القيادة الإسلامية، وتحليلها تحليلًا دقيقًا لمعرفة خصائصها ومقوماتها بالإضافة إلى محاولة معرفة دورها في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وقد خلصت هذه الدراسة في الجانب النظري إلى أن القيادة في الإسلام تجمع بين إيجابيات جميع الأنماط القيادية الوضعية وتتخلص من سلبياتها، أي أنها صالحة لكل زمان ومكان وموقف وذلك من أجل

تحقيق ميزة تنافسية مستمرة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. أما الدراسة التطبيقية فقد خلصت إلى النمط القيادي الديمقراطي والنمط الأوتوقراطي لا يساهمان في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة لهذه المؤسسات، بينما يولي الإداريون والعمال بهذه المؤسسات أهمية كبيرة للقيادة الإسلامية من أجل تحقيق ميزة تنافسية مستمرة لها.

❖ **إسراء عبد السلام محسن (2016) كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر بغزة بعنوان: مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة.**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي لتحديد مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية، وذلك من خلال التوصل إلى بيان العلاقة بين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة وتحقيق الميزة التنافسية والتعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكلفة مثل مدخل التكلفة المستهدفة (TC) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) لتحقيق الميزة التنافسية، كذلك تحديد المنافع والمعوقات المتحققة من تطبيق نظام المحاسبة الرشيدة محاول تبيان العلاقة بين المحاسبة الرشيدة والميزة التنافسية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنه يوجد تأثير لأدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل منهج إدارة الجودة الشاملة للعينة محل الدراسة (بنك فلسطين) وذلك باستخدام طريقة التحليل الإحصائية للانحدار الخطي، وقد أوصت الدراسة بضرورة التوجه التدريجي لتطبيق نظام المحاسبة الرشيدة، والاستفادة من مزاياه المتعددة، وكذلك نشر ثقافة النظام الرشيد، ليصبح كل موظف مسؤولاً عن إزالة الهدر، وتحقيق الجودة، أيضاً تدريب العاملين على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة قبل المباشرة بتطبيقها من أجل استغلالها بشكل أمثل وتطوير الأنظمة المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال، وبالتالي يؤدي ذلك إلى استغلال مقدرتها بكفاءة، وفعالية واتخاذ القرارات التي تحقق أهدافها.

الفصل الأول:  
الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

تمهيد

I- أساسيات حول الإفصاح المحاسبي

II- محددات، وشروط، ومقومات الإفصاح المحاسبي

III- قواعد الإفصاح المحاسبي

IV- أساليب ومشاكل الإفصاح المحاسبي

الخلاصة

**تمهيد:**

يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد المفاهيم والمبادئ الرئيسية التي لها دور مهم وفعال في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم والتقارير المالية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي هذه القوائم والتقارير، ويتأثر الإفصاح المحاسبي بمجموعة من العوامل والمقومات المختلفة والتي تحدد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لمختلف الأطراف أو ما يطلق عليهم بأصحاب المصالح سواء كانوا من داخل الوحدة الاقتصادية كالملاك والعمال، أو خارجها كالدائنين والعملاء وغيرهم من المستخدمين، ويتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تحتاجها مختلف هذه الأطراف في أربعة قوائم رئيسية، بالإضافة إلى أساليب أخرى مكملة لها كالملاحظات الهامشية والملاحق التي تشرح وتفصل بعض البنود التي تم إظهارها في القوائم الرئيسية باختصار، إلا أن المبالغة في الإفصاح المحاسبي أدت إلى ظهور بعض المشاكل التي مست معظم المجالات.

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف الأساسيات الخاصة بالإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى تحليل مختلف محددات، شروط، مقومات، قواعد، أساليب، ومشاكل الإفصاح المحاسبي.

## 1- أساسيات حول الإفصاح المحاسبي:

### 1-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي مبدأ من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ كان ظهوره وليد انفصال ملكية المشروع عن إدارته نتيجة ظهور شركات المساهمة، وتختلف وجهات النظر حول حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها للمستخدمين، ولذلك كان من الصعب تقديم تعريف موحد وشامل للإفصاح المحاسبي.

**1-1-1: نشأة الإفصاح المحاسبي:** تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح المحاسبي إلى بدايات تأسيس شركات المساهمة، وكان ذلك في القرن 19، وما نتج عنها من انفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايّد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية.

لقد كان قانون الشركات الإنجليزية الذي صدر عام 1844 الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي، فلقد أورد نصاً ألزم بمقتضاه مديري الشركات بإعداد ميزانية والتوقيع عليها، بحيث تكون عادلة وشاملة على أن يتم التحقق من صحتها وصدقها من مراجع خارجي، وبالرغم من إلزام الشركات الإنجليزية بهذا القانون إلا أنه لم يكن فعالاً، وذلك لعدم وجود رقابة مهنية وعدم وجود مبادئ محاسبية تحدد شكل ومضمون الميزانية وهذا ما جعل الإفصاح خاضعاً لرغبات الإدارة التي كانت تفصح عن المعلومات التي تنتقيها، والتي أيضاً قد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالحها بالإضافة إلى عدم اعتماد هذه الشركات على التمويل الخارجي من جمهور المستثمرين، ونتيجة لذلك كان الإفصاح في هذه الفترة اختيارياً يهدف إلى العلاقة بين الملاك والمديرين، ومن جانب آخر كانت المراجعة تسعى إلى التحقق من صحة الأرقام المحاسبية دون البحث في مضمونها.

أما في سنة 1907 أصبح الإفصاح إجباريا نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي، وجاء ذلك لحماية جمهور المستثمرين، وتحقيق المصلحة العامة، كما أصبح المراجع يهدف إلى البحث في ما وراء الأرقام للكشف عن الحقائق الجوهرية غير الواضحة في الميزانية.<sup>1</sup>

على العكس من إنجلترا لم يكن لقوانين الشركات الأمريكية دورا ملحوظا في التأثير على الممارسات المحاسبية بل يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة الممثلة في "معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي" (AICPA)، ففي سنة 1933 أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية، وهذا ما فرضته "هيئة تداول الأوراق المالية" (SEC) على جميع الشركات المقيدة في البورصة سنة 1934، نتيجة مطالبة المجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها لحماية المحاسبين والمدققين من ضغوط الإدارة، بسبب ترك الحريات لها في اختيار بدائل محاسبية تراها مناسبة، مما أدى إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة، فكانت النتيجة حدوث أزمة اقتصادية عالمية (1929\_1933).<sup>2</sup>

وفي سنة 1987 في الولايات المتحدة الأمريكية بدأ مضمون الإفصاح المحاسبي بالتوسع تدريجيا حيث تم إضافة كل من قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية للإفصاح عن التغيرات في حقوق المساهمين إلى قائمتي الدخل وقائمة المركز المالي، بالإضافة إلى إصدار المعايير الدولية للإفصاح عن تلك القوائم المالية.<sup>3</sup>

**1-2- تعريف الإفصاح المحاسبي:** قدمت للإفصاح المحاسبي عدة تعريفات، وفيما يلي يمكن ذكر

البعض منها كالتالي:

عرف الإفصاح بشكل عام بأنه: "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> هاجر مزوار، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014/2013، ص: 3.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 4.

<sup>3</sup> عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 25.

<sup>4</sup> إلياس شاهد وعبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، (مجلة الدراسات المالية والإدارية)، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص: 153.

كما عرف بأنه: "بث المعارف أو المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها إلى من لا يعلمها".<sup>1</sup>

كما يقصد بالإفصاح كذلك بأنه: "إلزام الشركة بالقيام بتقديم المعلومات وتوصيلها بصفة دورية، أو في الحالات الاستثنائية إلى الجهات المستفيدة".<sup>2</sup>

أما الإفصاح المحاسبي فيقصد به: "الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها الوحدة الاقتصادية في إعداد التقارير والقوائم المالية، كذلك الإعلان عن جميع البيانات المحاسبية وغير المحاسبية المكتملة لتلك السياسات، وذلك بصورة شاملة، وعادة ما تتلاءم مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم والتقارير المالية".<sup>3</sup>

كما يعرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية، وفي الهوامش، الملاحظات، والجداول المكتملة، في الوقت المناسب مما يجعل القوائم غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة".<sup>4</sup>

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي كذلك: "أحد أدوات الاتصال حيث بدون اتصال لن يكون هناك فائدة من مخرجات هذا النظام المحاسبي".<sup>5</sup>

ولهذا يعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام: "تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> رولا كاستر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 54.

<sup>2</sup> زويبة بن فرج، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، العدد الخامس عشر، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2015، ص: 53.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص: 53.

<sup>4</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص: 578.

<sup>5</sup> نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على جودة المعلومة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر (03)، الجزائر، 2010/2011، ص: 64.

<sup>6</sup> بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2013، ص: 45.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو: "عملية توصيل المعلومات المالية (الكمية والوصفية) عن الكيان الاقتصادي من مصدر إنتاجها إلى مستخدميها، بصورة واضحة وشفافة وفي الوقت المناسب، وذلك بهدف تمكين مستخدمي القوائم والتقارير المالية من اتخاذ قرارات رشيدة".

**1-1-3: خصائص الإفصاح المحاسبي:** من خلال تعريفات السابقة للإفصاح المحاسبي قمنا

باستنتاج الخصائص التالية:

- يتمثل الإفصاح المحاسبي في نقل المعارف أو المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستخدميها.
- يجب أن يكون الإفصاح المحاسبي بصفة دورية، حتى يتمكن المستخدمين من معرفة مختلف التغيرات الحاصلة بالوحدة الاقتصادية.
- يقوم الإفصاح المحاسبي كذلك بإظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والملاحق التفسيرية في الوقت المناسب.
- يعتبر الإفصاح أحد أدوات الاتصال بين المؤسسة ومحيطها الداخلي والخارجي.
- يشترط في الإفصاح المحاسبي تقديم المعلومات الضرورية بشكل مضمون وصحيح، وذلك من أجل مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة.

**1-1-4: أهمية الإفصاح المحاسبي:** يرى المفكر الاقتصادي "فoster" (Foster) أن أهمية الإفصاح

- المحاسبي بالقوائم المالية للمستخدمين ترجع إلى ثلاث عوامل أساسية هي:<sup>1</sup>
- تفصح القوائم المالية عن متغيرات ذات الاهتمام المباشر للعديد من الأطراف.
- تعتبر القوائم المالية من أهم المصادر المعتمد عليها من طرف المستخدمين.
- تعد تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جداً، حيث أن تكلفة إعداد تقارير خاصة بالمستخدمين من ممكن أن تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.
- كما ترجع أهمية الإفصاح المحاسبي للدور الذي يلعبه في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات:<sup>2</sup>
- يساعد الإفصاح المحاسبي مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.
- يقوم بتوفير معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال.

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 580.

<sup>2</sup> عثمان زياد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 25.



- كذلك نجد للإفصاح المحاسبي عدة أسباب ساهمت في زيادة أهميته ومن بين هذه الأسباب نجد:<sup>1</sup>
- التعقيد في أنشطة الأعمال يؤدي إلى صعوبة حصر الأحداث في تقارير مالية ملخصة ولذلك تستعمل الملاحظات بصورة مكثفة لشرح الأحداث وأثارها المستقبلية.
  - تعدد الحاجة إلى المعلومات المالية والتنبؤية الفورية.
  - الحاجة لضبط حركة النشاط من أجل تجنب حدوث أزمات مالية.
  - محاولة جعل الإفصاح تنقيفي أو إعلامي كوسيلة للتقليل من المشاكل التي تخلقها نظرية العدالة.
- 1-2- أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي:**

تعددت أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي وذلك بتعدد واختلاف الجهات المستفيدة منه.

**1-2-1: أهداف الإفصاح المحاسبي:** هناك عدة أهداف للإفصاح المحاسبي يمكن ذكر البعض منها:

- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات شفافة من خلال محاولة إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية وذلك لمساعدة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات سليمة مبنية على الدقة والوضوح.<sup>2</sup>
- يهدف إلى إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المالية.
- يعمل على تقديم المعلومات الضرورية لتمكين المستخدمين من إجراء عمليات المقارنة بين السنوات.
- يهدف إلى مساعدة المستثمرين من تقييم العائد على استثماراتهم وذلك بتقديم معلومات حول التدفقات النقدية الداخلية والخارجية.

وهناك من يحرص أهداف الإفصاح المحاسبي في اتجاهين رئيسيين هما:<sup>3</sup>

- أ- الاتجاه التقليدي للإفصاح:** هذا الاتجاه يرى أن المستثمر له دراية محدودة باستخدام القوائم والتقارير المالية لهذا يهدف إلى الاهتمام به من خلال تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة للمستثمر مع التركيز كذلك على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والابتعاد عن المعلومات التي تميل إلى درجة عدم التأكد.

<sup>1</sup> زوينة بن فرح، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

<sup>2</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 204.

<sup>3</sup> عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص: 23.

ب- **الاتجاه المعاصر للإفصاح:** توسع نطاق الإفصاح المحاسبي وفق هذا الاتجاه ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون ذوي الوعي والمحللون الماليون من أجل اتخاذ قراراتهم.

### 1-2-2: أنواع الإفصاح المحاسبي: للإفصاح المحاسبي عدة أنواع نذكر منها:

أ- **الإفصاح الكامل:** تكون القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل شاملة وتغطي جميع المعلومات التي يحتاجها القارئ أو المستخدم،<sup>1</sup> بحيث يتوجب إعداد وتصميم القوائم الموجهة إلى عامة المستخدمين بصورة تعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق التي تتأثر بها المؤسسة.<sup>2</sup> ويعتمد مبدأ الإفصاح الكامل (الشامل) على أربعة فروض رئيسية هي:<sup>3</sup>

- يمكن مقابلة احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

- يمكن مقابلة الاحتياجات المشتركة للأطراف الخارجية بمجموعة القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام التي تشمل معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.

- يتحدد دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بإعداد القوائم المالية الأربعة كحد أدنى.

- تعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام من أنسب وسائل الإفصاح بالمقارنة مع أساليب الإفصاح الأخرى، وهذا من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد.

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية هناك تقارير تحوي معلومات كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها في شكل إيضاحات تتمثل في تقرير الإدارة وتقرير مراجع الحسابات.

ب- **الإفصاح الوقائي:** ويقصد به اجتناب كل ما من شأنه جعل التقارير المالية مضللة، بهدف

حماية المجتمع المالي وبالأخص المستثمر العادي الذي لديه قدرة محدودة على استعمال هذه التقارير.

ويتوجب في هذا الإفصاح الكشف عن النقاط التالية:<sup>4</sup>

- السياسات والتقديرات المحاسبية والتغيرات التي تطرأ عليها.

<sup>1</sup> عاشور كتوش وآمال أولاد قادة، الإفصاح المحاسبي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، (مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية)، العدد السادس والعشرون، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016، ص: 19.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 217.

<sup>3</sup> يوسف محمود جربوع، النظرية المحاسبية، الطبعة الثانية، (د. د. ن)، 2014، ص ص: 92، 93.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص: 189.

- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- التغيير في طبيعة الوحدة الاقتصادية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

**ج- الإفصاح الكافي:** يبين الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم الفصل في مفهوم الحد الأدنى بشكل دقيق، لكونه يختلف باختلاف الاحتياجات والمصالح من جهة ويتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد من جهة أخرى، هذا بالإضافة إلى تأثيره المباشر على اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

**د- الإفصاح الملائم:** ويشترط فيه مراعاة حاجة المستخدمين للمعلومات المالية التي يجب أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين، وأن تتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.<sup>2</sup>

**هـ- الإفصاح العادل:** ويعني عرض المعلومات المالية دون تحيز لفئة معينة على حساب الفئات الأخرى، أي الإنصاف بين احتياجات جميع الأطراف.<sup>3</sup>

**و- الإفصاح التثقيفي:** ويهدف إلى تقديم معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات، كالإفصاح عن التنبؤات والتقديرات المالية أو الاكتتاب في رأس المال.<sup>4</sup>

**ز- الإفصاح الإجمالي (الإلزامي):** وهو الإفصاح الذي تلتزم به المؤسسة بناء على متطلبات تشريعية أو مهنية، حيث تنص التشريعات في مختلف دول العالم وكذا النشرات والتوصيات والمعايير التي

<sup>1</sup> نوال صبايحي، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

<sup>2</sup> مجدي أحمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، (د. س. ن)، ص: 12.

<sup>3</sup> مسعود صديقي وفؤاد صديقي، انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06 ماي، 2013، ص: 4.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، النظرية المحاسبية - القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية-، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 33.

تصدرها الهيئات المهنية والعلمية المحلية والدولية على ضرورة عرض التقارير المالية وفق أسلوب عرض معين.<sup>1</sup>

وتكمن أهمية هذا النوع من الإفصاح في أنه يلزم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات قد ترغب في إخفاءها.

**ح- الإفصاح الاختياري:** وتقوم به المؤسسة بإرادتها دون إلزام، ويوجه هذا النوع من الإفصاح عادة للإدارة أو الأطراف المعنية لمساعدتها على تقدير حجم، وموعد واحتمالات الحصول على عائد من استثماراتها.<sup>2</sup>

وتعد المؤسسة الإفصاح الاختياري لمجموعة من الأسباب هي:<sup>3</sup>

- **إعلام مستخدمي التقارير المالية:** حيث قد يتم إعلام هؤلاء المستخدمين بمجموعة من الموضوعات، على سبيل المثال الظروف التشغيلية والتوقعات المستقبلية وأسباب اتخاذ إجراءات معينة بالمؤسسة.
- **بناء انطباع ذهني:** يتيح الإفصاح الخاص عن الأمور ذات المسؤولية الاجتماعية الشعور والرضا بالعوائد الاقتصادية المستقبلية ويتضمن ذلك على سبيل المثال الإفصاح عن النفقات التي يتم القيام بها لأغراض الحماية البيئية، وتأمين ظروف العمل، أو برامج التدريب لقطاعات من المجتمع.
- **تجنب التشريع أو الرقابة الحكومية المحتملة:** قد تقوم المؤسسة بعمل إفصاحات اختيارية إذا كانت هناك مخاطر قد تؤدي إلى التدخل أو الرقابة الحكومية، ويتمثل الهدف من ذلك في إحباط أي تصرف محتمل سوف يكون له آثار عكسية على المؤسسة.
- **تدنية تكلفة رأس المال:** تميل الشركات التي تساهم في أسواق رأس المال العالمية إلى الإفصاح الاختياري وذلك عن طريق تقديم المزيد من المعلومات بدرجة أكثر مما هو مطلوب، كما أن التنافس على تمويل الاستثمارات يتطلب ويعتمد على هذه الإفصاحات، فلا شك أن هذه الإفصاحات تزيل أو تخفض من عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل.

<sup>1</sup> زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014/2013، ص: 144.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 144.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطي، النظرية المحاسبية - منظور التوافق الدولي-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 517، 518.

**II - محددات، وشروط، ومقومات الإفصاح المحاسبي:****II-1 - محددات الإفصاح المحاسبي:**

تتأثر عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بمجموعة من العوامل الأساسية

هي:

**II-1-1: نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لاشك أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم

تختلف من دولة إلى أخرى، باختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة. وفي العموم حدد المفكر الاقتصادي "فoster" مجموعة من الأطراف المهتمين بالشركات وهم: حملة الأسهم الحاليين والمتوقعين، والمديرين، والعمال، والمقرضين والممولين، والزبائن، الحكومة ووكالاتها التنظيمية.

في حين حدد "مجلس المعايير المحاسبية الدولية" (FASB) المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية في: المستثمرين الحاليين والمتوقعين، والدائنين، والمستخدمين الآخرين المهتمين باتخاذ القرارات الرشيدة في الاستثمار والإقراض والقرارات الأخرى المشابهة.<sup>1</sup>

بينما حددت "لجنة المعايير المحاسبية الدولية" (IAS) المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية في: حملة الأسهم والدائنين (الحاليون والمتوقعون)، والعمال، والمتعاملين الاقتصاديين، ومصالح الضرائب، في حين يتمثل المستخدمون الرئيسيون في الدول النامية وذات الاقتصاد المركزي في الحكومة.<sup>2</sup>

**II-1-2: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** إن اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة

لأخرى نتيجة تباين الظروف جعل المنظمات والهيئات المحاسبية للدول تضع معايير تكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبة.

ف نجد أن الدول التي تسعى لتحقيق الأهداف الضريبية تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على المؤسسات، وتتبنى هذه الدول المدخل القانوني وتعتمد على الخطة المحاسبية الوطنية كمصدر مهم للوائح المحاسبية، وتدار من طرف المجلس الوطني التابع للحكومة، أما الدول التي تتبنى المدخل الذاتي فهي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها، وتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المستثمرين والمساهمين على التداول في السوق المالي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 586، 587.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 587.

<sup>3</sup> عبد المالك زين، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2015، ص: 18.

ومن بين المنظمات والهيئات التي كان لها دور مهم في تحديد درجة الإفصاح ومعاييره في هذه الدول وعلى وجه الخصوص الولايات المتحدة الأمريكية: "هيئة تبادل الأوراق المالية" (SEC) وهي إحدى الهيئات الحكومية، تم إنشائها سنة 1934، وتلزم الشركات المقيدة بالبورصة بتقديم نوعين من التقارير هما التقارير السنوية والتقارير الربع سنوية، وهذا من أجل التأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية، بعد ذلك فوضت بورصة الولايات المتحدة الأمريكية عملية تطوير المبادئ المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة المالية" (FASB) وهو مجلس مستقل تأسس عام 1973، ويختص بدراسة بحث ووضع المعايير المحاسبية المختصة بعرض وتقديم التقارير المالية.<sup>1</sup>

### II-1-3: المنظمات والمؤسسات الدولية: توجد على المستوى الدولي منظمات ومؤسسات متباينة

التأثير على عمليات الإفصاح، ويمكن حصر هذه المنظمات والمؤسسات فيما يلي:

أ- **الجمعية الاقتصادية الأوروبية (EEC):** هي عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوروبي، تعمل على إصدار مجموعة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الاجتماعات الإعلانية وكذا الإفصاح القطاعي.<sup>2</sup>

ب- **منظمة الأمم المتحدة (UN):** إن تأثير الأمم المتحدة على الإفصاح على المستوى الدولي كان من خلال مؤسساتها المجلس الاجتماعي ولجنة معاملات الشركات الاقتصادية التابعة للأمم المتحدة، حيث عينت اللجنة مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبة الدولية والذين أصدروا تقريرهم عام 1977.<sup>3</sup>

ج- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE):** تضم هذه المنظمة الدول الأوروبية بالإضافة إلى كندا، والولايات المتحدة الأمريكية، واليابان، وأستراليا ونيوزيلندا. ويكمن اهتمام هذه المنظمة في تحديد الحد الأدنى للإفصاح.<sup>4</sup>

د- **لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):** هذه اللجنة مشكلة من ممثلين في العديد من دول العالم، وتضم أكثر من مائة دولة، قامت هذه اللجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، حيث أصدرت مجموعة من المعايير متعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 589.

<sup>2</sup> زين عبد الملك، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

<sup>3</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 591.

<sup>4</sup> زين عبد الملك، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

وذلك من خلال تضييق حجم الاختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية.<sup>1</sup>

## II-2- شروط الإفصاح المحاسبي:

هناك عدة شروط يجب توافرها في القوائم المالية لتحقيق الإفصاح وهي:<sup>2</sup>

- يجب أن تتصف القوائم المالية المنشورة بالوضوح والقابلية للفهم من قبل مستخدميها مع مراعاة عامل الزمن، أي أن تكون القوائم جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها.
- يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجها لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.
- يجب مراعاة عنصر التكلفة والعائد بحيث يفوق العائد المتوقع من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير.
- أن يسعى الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين معدي القوائم المالية ومستخدميها.
- يجب أن يؤثر الإفصاح على قرار مستخدمي المعلومات ويساعدهم على اتخاذ القرار الأمثل.

## II-3- مقومات الإفصاح المحاسبي:

يركز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

### II-3-1: المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات

المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية: الملاك الحاليين والمحتملين وغيرهم كما أشرنا سابقاً.<sup>3</sup>

وقد كرس "ديفين" (Devine) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تتبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة، كما أن تحديد هذه الجهة يساعد في تحديد الخواص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة ومن حيث المحتوى أو صورة العرض، كما يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية

<sup>1</sup> مسعود صديقي وفؤاد صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

<sup>2</sup> زوينة بن فرح، مرجع سبق ذكره، ص: 54، 55.

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007، ص: 371.

أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير، مما يضع معدي هذه التقارير أمام خيارين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

أ- **الخيار الأول:** يكون بإعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي تستخدم هذا التقرير، ويتصف هذا الخيار بصعوبة تطبيقه وكلفته المرتفعة كما ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على أن تكلفة المعلومات يجب أن لا تزيد عن العائد المتوقع منها.

ب- **الخيار الثاني:** فيكون بإصدار تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين، وهذا الخيار أيضا مثل سابقه غير واقعي ومن الصعب تطبيقه.

وإزاء هذا المشكل يقترح الباحثون حلا واقعيًا ومقبولًا وذلك بتطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف يتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي تستخدم هذه التقارير، وقد استقر الرأي النهائي على اقتراح المعهد الأمريكي الذي نص في أحد تقاريره على أن الغرض الأساسي للقوائم المالية هو أن تخدم بصورة رئيسية أولئك الذين تكون سلطاتهم وإمكانيتهم ومواردهم في الحصول على المعلومات من مصادر أخرى غير تلك القوائم المحدودة، لذا يعتمدون عليها كمصدر أساسي للمعلومات المتعلقة بنشاط المنشآت، وبناء عليه يجب تصميم تلك القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة أو العريضة لجميع الفئات المستخدمة لهذه القوائم وهم ملاك المنشأة، الدائنون، والمديرون، وغيرهم مع التركيز بشكل رئيسي على احتياجات الملاك والمستثمرين الحاليين والمحتملين.<sup>2</sup>

**II-3-2: تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومة المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، وقد عبرت "الجمعية الأمريكية للمحاسبين" (AAA) عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها على ما يلي: "في حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، وعليه يجب أن تكون المعلومة المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله".<sup>3</sup>

**II-3-3: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من المعلومات في القوائم المالية، والملاحظات، والملاحق، ومن

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص: 372.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص ص: 373، 374.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص: 374.



المفاهيم التي تشكل قيماً على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية، ومفهوم التكلفة التاريخية، ومفهوم الحيطة والحذر، ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الأصول مما يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل.

إزاء ما تقدم فإن توفير الإفصاح المناسب في البيانات المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، والخطوة الأولى في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملائمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، وذلك على أساس أن خاصية الملائمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات التي يجب أن يتمحور حوله مفهوم الإفصاح المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملائمة والخواص الأخرى، وهو ما أدى إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية.<sup>1</sup>

### II-3-4: أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: يفترض الباحثان "إجيري وجايديك"

(Jaedicke & Ijiri) بأن البدائل المختلفة عن أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية تترك آثاراً مختلفة في متخذي القرارات لمن يستخدمون تلك المعلومات، لذا يتطلب في الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.<sup>2</sup>

عموماً جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة في قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، ويفصح عن المعلومات الأخرى في كل من الملاحظات، والإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول مكملة، وقد يفصح عن المعلومة نفسها في أماكن متعددة في البيانات المالية إذا تطلب الأمر ذلك.

### II-3-5: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: يجب أن تظهر هذه المعلومات في وقت معين

وإلا ستفقد هذه المعلومات صلاحيتها وأهميتها، وهو ما شدد عليه "مجلس المبادئ المحاسبية" (APB) في البيان رقم (4) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهمية عنصر توقيت الإفصاح في النص التالي: "يجب

<sup>1</sup> معتر برهان جميل العكر، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010/2009، ص: 20.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبي الدولي رقم (1)، (مجلة جامعة دمشق)، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002، الأردن، ص: 161، 162.

إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصاله سيؤثر على قراره".<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن الإنترنت أصبح يعتبر كأداة حديثة لتوفير المعلومات والإفصاح عنها حتى تكون مفيدة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية وتختصر عليهم الجهد والوقت.

### III - قواعد الإفصاح المحاسبي:

#### III-1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

تعتبر السياسة المحاسبية أساسية في مجال المحاسبة، وذلك من أجل الفهم السليم للمعلومات الواردة بالقوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة، بحيث ينبغي على هذه الأخيرة أن تبرز بوضوح جميع السياسات المحاسبية التي قامت باستخدامها في إعداد القوائم المالية.

#### III-1-1: مفهوم السياسات المحاسبية: لقد قدمت العديد من التعاريف للسياسات المحاسبية نذكر

منها:

تعريف المعيار الدولي رقم (1) للسياسة المحاسبية بأنها: "المبادئ، والقواعد، والأعراف، والأحكام، والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية".<sup>2</sup>

كما تعرف السياسة المحاسبية بأنها: "عملية اختيار ما بين البدائل المتاحة، وبالتالي تعبر السياسة المحاسبية عن رأي مستقر في اختيار طريقة من بين الطرق المحاسبية المتاحة لمعالجة البيانات المحاسبية".<sup>3</sup>

كذلك يتم استخدام وتطبيق السياسات المحاسبية كمرشد وموجه لتوضيح كيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية.<sup>4</sup>

كما ألزم المعيار المحاسبي رقم (1) الإدارات بوجود مراعاة الاختبارات الثلاثة المتتالية عند المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختيار السياسة الأفضل وهي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد المنعم عطا العلول، مرجع سبق ذكره، ص ص: 35، 36.

<sup>2</sup> سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 510.

<sup>3</sup> عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص: 23.

<sup>4</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

<sup>5</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص: 382.

أ- **الحيطة والحذر:** وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات لإعداد القوائم المالية، ومن مظاهر هذا التخطيط تجنب تكوين احتياطات سرية.

ب- **الجوهر فوق الشكل:** يتعين الأخذ بمضمون وجوهر الأحداث والعمليات المالية وليس شكل قانوني فقط لدى عرض وتقييم هذه العمليات والأحداث.

ج- **الأهمية النسبية:** ينبغي الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية عند عرض المعلومات المالية المنشورة، وذلك للإفصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات.

### III-1-2: قواعد أخرى للإفصاح عن السياسات المحاسبية: تتمثل القواعد الأخرى للإفصاح عن

السياسات المحاسبية في ما يلي:<sup>1</sup>

- يجب الإفصاح عن مخالفة أو عدم الالتزام بالفرضيات المحاسبية الأساسية المتمثلة في الاستمرارية، والاستحقاق، والاتساق، لكنه عند الالتزام بهذه الفرضيات فإنه ليس من الضروري الإفصاح عنها.

- يجب أن تتضمن البيانات المالية إفصاحاً واضحاً وموجزاً عن السياسات المحاسبية المستخدمة.

- يعتبر الإفصاح عن أهم السياسات المستخدمة جزءاً مكملًا للبيانات المالية، ويجب الإفصاح عن هذه السياسات في مكان واحد.

- لا يجوز تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة الإفصاح عن أية مخالفة.

- يجب الإفصاح عن أي تغيير يحدث في السياسات المحاسبية وعن أسباب هذا التغيير.

- يجب الإفصاح عن نوعية وكمية التغيير الذي يحصل في السياسات المحاسبية وخاصة عندما يكون لهذا التغيير أثر كبير على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية أو الفترات اللاحقة.

- يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة المالية السابقة عند إعداد القوائم المالية.

### III-2-2- الإفصاح في صلب القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية والتي تتمثل عموماً في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)، قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)، بالإضافة إلى الملاحق المكمل لها.

### III-2-1: الإفصاح العام: تتمثل المعلومات الواجب الإفصاح عنها بشكل عام في:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 512.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 513.

- يجب الإفصاح عن كافة المعلومات المهمة التي تساعد في إيضاح وفهم القوائم المالية.
- معلومات عن الشركة (المؤسسة) وتتمثل في:
  - ✓ اسم المؤسسة وشكلها القانوني.
  - ✓ مكان وتاريخ تسجيل المؤسسة.
  - ✓ تاريخ ميزانية المؤسسة.
  - ✓ نوع العملة النقدية التي استعملت لإعداد القوائم المالية.
  - ✓ الفترة المحاسبية التي تغطيها القوائم المالية.
  - ✓ نبذة مختصرة عن طبيعة نشاط المؤسسة.
- يجب إعطاء المعلومات الإضافية اللازمة عن القيم وتصنيف العناصر المختلفة لتوضيح معناها، كذلك يتعين أن لا يتم دمج العناصر مع بعضها البعض أو إجراء مقاصة فيما بينها دون إعطاء المزيد من الشرح المفصل عنها.
- يجب أن تظهر القوائم المالية عن الأرقام المقارنة للفترة المالية السابقة وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة.

**III-2-2: الإفصاح الخاص:** ويتم الإفصاح الخاص من خلال عرض المعلومات المالية في صلب القوائم المالية، وذلك من خلال تبيان ما هي المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية والملاحق، ما هي الخصائص التي تمتاز بها هذه المعلومات؟ ولمن توجه هذه المعلومات؟

**أ- مفهوم القوائم المالية:** وهي عبارة عن: "تقارير مالية تعد طبقاً للمفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتحتوي على بيانات ومعلومات منتقاة من السجلات والدفاتر بالمؤسسة، وتهدف أساساً إلى إعلام الأطراف الخارجية والداخلية عن مدى نجاح أو إخفاق إدارة المؤسسة في تحقيق أهدافها".<sup>1</sup>

**ب- أهداف القوائم المالية:** للقوائم المالية عدة أهداف نجد منها ما يلي:<sup>2</sup>

- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية.

<sup>1</sup> دليلة دادة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2012، ص: 73.

<sup>2</sup> حسين قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 169.

- تظهر القوائم المالية نتائج عمل الإدارة وتساعد محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في المؤسسة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو مؤسسة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها.

- تهدف إلى توضيح الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة، وذلك من خلال تقديم ملاحق وإيضاحات تحتوي على هذه المعلومات.<sup>1</sup>

### III-2-3: أسباب الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية: يتعين الاعتراف بشكل كبير

بأن عملية المحاسبة والمساءلة لمنظمات الأعمال تمتد لأبعد من مستثمريها ودائنيها، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب نذكر منها:<sup>2</sup>

- أن المجتمع قد عهد إلى الشركة بإدارة مواردها النادرة، وذلك يجعل الشركة مسؤولة أمام المجتمع، وتحتاج الشركة إلى توفير معلومات إلى أعضاء المجتمع بشكل يمكنهم من تقييم ما إذا كانت الموارد النادرة قد استخدمت بشكل كفاء وفعال.

- تؤثر أنشطة الشركة على نوعية الحياة وأنماط معيشة الأفراد بخلاف المستثمرين أو الدائنين، ويحتاج هؤلاء الأفراد المعلومات حتى يتمكنوا من تكوين الرأي بخصوص أداء الشركة في مجالات اهتمامهم.

وعليه فقد تم الاعتراف وقبول المفهوم الواسع لمسؤولية الشركة عن الإفصاح، وذلك بالتأكيد على تعظيم الشركة لأسهم المساهمين عن طريق التوفيق بين مصالح كافة الأطراف ذات المصلحة وباقي أعضاء المجتمع بالإضافة إلى حملة الأسهم.

- تخفيض عدم التأكد إلى موردي رأس المال (المستثمرين والدائنين)، بحيث يمكنهم استخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة به.

- توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمنشآت في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

بوجه عام يتم إعداد الإفصاحات لتوفير معلومات تمكن متخذي القرار من اتخاذ قرارات رشيدة، وكذا الوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجياً، وتحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

<sup>1</sup> دليلة دادة، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، النظرية المحاسبية (منظور التوافق الدولي)، مرجع سبق ذكره، ص: 512، 513.

**III-2-4: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية: نجد من بين الخصائص**

النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتميز بها القوائم المالية ما يلي:<sup>1</sup>

أ- **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية.

ب- **الملائمة:** وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء كانت أحداث ماضية أو حاضرة أو مستقبلية وكذا توفير إمكانية التنبؤ.

ج- **الموثوقية:** وتعني خلو المعلومات من الأخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وتكون محايدة وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل من ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.

د- **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية.

وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغيير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.

**III-2-5: استخدموا القوائم المالية: حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من**

الفئات كمستخدمين لها، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:<sup>2</sup>

أ- **الملاك الحاليين والمحتملين:** ويقصد بهم أولئك الذين استثمروا مواردهم الاقتصادية في المؤسسة، لذلك تهتمهم المعلومات عن أدائها، حيث أن المالك يطمع دائماً في زيادة قيمة استثماراته وتحقيق عائد سنوي مرتفع، ونظر لأنه بإمكان الملاك بيع استثماراتهم في المؤسسة مستقبلاً فهم بحاجة المعلومات عن الربحية المتوقعة للمؤسسة مستقبلاً.

<sup>1</sup> سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 170.

<sup>2</sup> دليلة دادة، مرجع سبق ذكره، ص: 74، 75.

أما الملاك المحتملين فاهتمامهم الرئيسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم ويحتاجون هذه المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو لا.<sup>1</sup>

**ب- المديرون:** تمثل الإدارة وكيل عن الملاك في استخدام وإدارة مواردهم المستثمرة في المؤسسة، وعادة ما يسعى المديرون إلى تحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن، لأن ذلك يعني استقرارهم الإداري والمادي.

**ج- نقابات واتحادات العمال:** من المعروف أن العمال يقدمون خدماتهم للمؤسسة مقابل عائد متمثل في الأجور والرواتب والحوافز، إضافة للعائد المعنوي المتمثل في الرعاية الاجتماعية والأنشطة الثقافية.

وفي ظل اقتصاد السوق توجد للعمال نقابات واتحادات عمالية تدافع عن مصالحهم، وغالبا ما يكون لدى هذه المنظمات مستشار مالي يقوم بقراءة القوائم المالية ويحللها للوقوف على مدى كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومعدلات نموها، بالإضافة للمؤشرات المالية لها، وذلك بغرض توجيه إدارة النقابة بالاتحادات العمالية فيما يتعلق بعقود العمل والتفاوض على الأجر والمساومة على الحوافز.

**د- الدائنون:** يعتبر الدائنون من أهم مصادر تمويل المؤسسة فهم مثل الملاك، ولأنهم يريدون استرداد ديونهم وعوائدهم فإنهم دائما أصحاب مصلحة في المؤسسة، مهتمون بمستوى أدائها خاصة قدرتها على سداد الديون وفوائدها، والتي تتوقف بدورها على رأس المال العامل والسيولة في المقام الأول. كما ينظر الدائنون للمؤسسة على أنها عميل من عملائهم، لذلك يرغبون دائما في استلام معلومات ايجابية عن قدرة المؤسسة على الاستمرار.

**هـ- العملاء:** يعد العملاء من أصحاب المصلحة في المؤسسة ويهتمهم نجاحها واستمرارها على الأقل لضمان استمرار إمدادهم بالسلع والخدمات، كما يمكنهم عند الشراء على الحساب أن يحصلوا على فترات سماح أفضل ونسب خصم أعلى على ما يسددونه من ديون للمؤسسة، حيث كل ما كانت المؤسسة ناجحة كل ما أمكن العملاء الحصول على سلع والخدمات ذات جودة أعلى وبأسعار مناسبة.

**و- الجهات الرقابية والحكومية:** تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك أصحاب مصلحة في المؤسسة، ونجاح المؤسسة وتحقيقها لمعدلات جيدة يضمن لهذه الجهات معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحقاتها لمصالحهم، كما أن جهات الرقابة الرسمية والمتمثلة في: هيئة السوق المالي والبنك المركزي ومصالح البيئة، فهي كذلك من أصحاب المصلحة ويهتمها استقرار المؤسسة ومعدلات أدائها.

<sup>1</sup> زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

ز- **الجمهور**: تؤثر المؤسسات الاقتصادية في الجمهور بطرق متنوعة، فهي تقدم مساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل: عدد الأفراد المستخدمين، تعاملها مع العديد من الموردين المحليين، كما تقدم القوائم المالية للجمهور مهمة بشأن عدة أمور تهمهم، مثل زيادة المبيعات، زيادة الأرباح، تنوع النشاط، وعادة يربط الجمهور هذه المعلومات بفرص العمل وأسعار وجودة منتجات المؤسسة.

د- **المقرضون**: وهم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

### III-2-6: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية: وتتمثل في:

أ- **قائمة المركز المالي (الميزانية)**: تعتبر قائمة المركز المالي كشف أو قائمة تبين موارد المشروع (الأصول)، والالتزامات المترتبة على هذه الموارد (الخصوم)، وكذلك حقوق الملكية (حقوق أصحاب المشروع) في لحظة زمنية معينة.<sup>1</sup>

أما المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي وتتمثل في:

• **الأصول**: عرفت لجنة المحاسبة الدولية الأصول بأنها: "موارد تخضع لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث سابقة، وتتوقع المنشأة أن تحصل منها منافع اقتصادية مستقبلية، وتتمثل المنافع الاقتصادية للأصول بمساهمتها المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة وما يعادلها."<sup>2</sup>

وتتمثل العناصر الواجب الإفصاح عنها في جانب الأصول في ما يلي:<sup>3</sup>

- التثبيات المعنوية.

- التثبيات العينية.

- الإهلاكات.

- المساهمات.

- الأصول المالية.

<sup>1</sup> محمود أحمد إبراهيم، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 22.

<sup>2</sup> سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

<sup>3</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ، الموافق لـ 26 جويلية 2008 م المتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 بتاريخ 25 مارس، 2009، ص: 23.



- المخزونات.
- أصول ضريبية (مع تمييز ضرائب مؤجلة).
- الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة.
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.
- **الخصوم:** تتمثل في التضحية بالمنافع الاقتصادية يحتمل أن تتخلى عنها المنشأة في المستقبل ويترتب عليها التزام مالي على المنشأة يفرض عليها بأن تنقل في المستقبل أصولاً إلى منشأة أخرى أو أن تقدم لتلك المنشأة الأخرى خدمات مستقبلية وذلك بسبب عمليات أو أحداث سابقة.<sup>1</sup>
- وتتمثل العناصر الواجب الإفصاح عنها في جانب الخصوم في:<sup>2</sup>
  - رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
  - الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة.
  - خصم الضريبة مع (التمييز الضرائب المؤجلة).
  - الموردون والدائنون الآخرون.
  - المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة.
  - خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.
- ب- **قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):** تعرف قائمة الدخل بأنها: "بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة في الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، وتبرز بتمييز النتيجة الصافية لسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة".<sup>3</sup>
- أما المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل ويكون عن طريق:<sup>4</sup>
  - تحليل الأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
  - منتجات الأنشطة العادية.

<sup>1</sup> محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 318.

<sup>2</sup> القرار المؤرخ 23 رجب عام 1429 هـ، الموافق ل: 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

<sup>3</sup> أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار الهومة، الجزائر، 2009، ص: 90.

<sup>4</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ، الموافق ل: 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

- المنتجات المالية والأعباء المالية.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

### ج- قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة): وهي عبارة عن: "كشف بالمقبوضات

والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة، وقد ألزم مجلس المعايير المحاسبية المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصداره للمعيار الدولي رقم (07)<sup>1</sup>.

كما تقسم هذه القائمة إلى ثلاث أنشطة وهي:<sup>2</sup>

- **تدفقات الأنشطة التشغيلية:** وتتضمن الآثار النقدية لصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل.
- **تدفقات الأنشطة الاستثمارية:** وتتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها (سواء استثمارات في شكل ديون أو حقوق الملكية)، كذلك اقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها.
- **تدفقات الأنشطة التمويلية:** وتختص بينود الالتزامات وحقوق الملكية وتتمثل في: الحصول على رأس المال من الملاك وإمدادهم بعائد على استثماراتهم أو رد هذه الاستثمارات، اقتراض الأموال من الدائنين وسداد الأموال المقرضة.

وعليه الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية:<sup>3</sup>

- الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك إمدادهم بالمعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

<sup>1</sup> مؤيد خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية - مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص: 29.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير محاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

<sup>3</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ، الموافق ل: 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

- يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها (مصدرها).
- يقدم التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (جميع الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عند الاقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
- التدفقات المالية الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالتريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:<sup>1</sup>

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزيائن، الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة للفترة المقصودة.

والتريقة غير مباشرة تتمثل في:

- تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.
- الموجودات المالية وهي:

✓ السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع. (بما في ذلك الكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب، وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).

<sup>1</sup> أحمد التيجاني بلعوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 94، 95.

✓ شبه السيولات المختارة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة) سهلة التحويل إلى سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها).

- يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف:

✓ السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.

✓ العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

د- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول التغيرات الأموال الخاصة): وهي عبارة عن: "كشف تعرض فيه ملخص التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة، وتتسأ الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المتحققة خلال الفترة، استثمارات الملاك والمسحوبات تعتبر عمليات رأسمالية أي تخص رأس المال تحصل بين الشركة والملاك لذا لا تؤثر في كشف الدخل".<sup>1</sup>  
أما عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية فتتكون من:<sup>2</sup>

• **التغيرات في رأس المال المدفوع:** يتكون رأس المال المدفوع من رأس المال القانوني والذي يمثل القيمة الاسمية للأسهم أو قيمة الحصص ورأس المال الإضافي، والذي يشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم والهبات الرأسمالية وأسهم الخزينة، وتشمل: التغيرات في رأس المال المدفوع زيادة رأس المال بالاستثمارات الإضافية التي يقدمها الملاك في صورة نقدية أو عينية أو تسديد لبعض الالتزامات المنشأة كما يتم تخفيض رأس المال عن طريق التوزيعات النقدية من الأرباح المحتجزة أو بشراء أسهم الخزينة.

• **التغيرات في الأرباح المحتجزة:** إن التغيرات في هذا القسم من حقوق الملكية يعود مصدرها إلى ثلاث مصادر على النحو التالي:

- رصيد الأرباح المحتجزة أو الدورة وتعديله بتسويات السنوات السابقة.

- توزيع الأرباح على الملاك أو المساهمين خلال الدورة.

- صافي الدخل الشامل أو الخسارة حسب ما تظهره قائمة الدخل لدورة الجارية.

<sup>1</sup> طلال الججوي وريان نعوم، المحاسبة المالية 1 مناهج الجامعات العالمية، الطبعة الأولى، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 23.

<sup>2</sup> فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص ص: 24، 25.

علما أن توزيعات الأرباح تتم إما نقداً أو عينا، وفي كلتا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي حقوق الملكية.

• **التغيرات في رأس المال المحتسب:** من أهم مصادر التغير نجد ما يلي:<sup>1</sup>

- مكاسب أو خسائر إعادة التقدير.
  - مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.
  - مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الدورة.
- أما المعلومات الواجب الإفصاح عنها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية تتمثل في:
- النتيجة الصافية لسنة المالية.
  - تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
  - المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة.
  - عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
  - توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة.
- بالإضافة إلى القوائم المالية المذكورة سابقا توجد أيضا الملاحق التابعة لها التي تقوم بشرح البنود التي تم ذكرها باختصار في القوائم المالية، ويشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:<sup>2</sup>
- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
  - مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم قائمة المركز المالي (الميزانية)، وحسن فهم قائمة الدخل (حسابات النتائج)، وقائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة).

<sup>1</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ، الموافق ل: 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص ص: 26، 27.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 27.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه.

- تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم. وكل فصل أو باب من أبواب القوائم المالية الأربعة السابقة الذكر يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة.

- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية. ولم تؤثر في الوضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملوا الكشوف المالية.

- يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية وسطية أن تحترم في إعداد هذه الكشوف نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لأخر السنة المالية.

وفي الأخير يمكن القول أن الملحق يجب أن لا يشتمل إلا على المعلومات الهامة والكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

#### IV- أساليب ومشاكل الإفصاح المحاسبي:

##### IV-1- أساليب الإفصاح المحاسبي:

يحتاج مستخدموا المعلومات المحاسبية إلى اتخاذ القرارات وذلك من خلال المفاضلة بين أساليب وطرق الإفصاح المتعددة التي تساعد على اختيار القرار الأمثل، وتتم المفاضلة بين هذه الأساليب بالاعتماد على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفي ما يلي أهم هذه الأساليب استخداما هي:

##### IV-1-1: الإفصاح من خلال القوائم المالية: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في

عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا ما يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.<sup>1</sup>

##### IV-1-2: استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها: مما لاشك فيه أن استخدام

المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية،

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 584.

ويجب أن نستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف لدى مستخدمي المعلومات،<sup>1</sup> مع مراعاة توحيد المصطلحات في جميع التقارير حتى يستفيد المستخدم المستهدف منها ويتخذ القرار الصحيح.

#### IV-1-3: الملاحق: وتشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، ونقدم فيها

تفاصيل عن بعض البنود التي تم وصفها بإيجاز دائم في القوائم المالية، ومن أهم هذه القوائم الإضافية ما يلي:<sup>2</sup>

- قائمة التغير في المركز المالي.

- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاستهلاك.

- قائمة المخزون السلعي.

- قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

- قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار.

#### IV-1-4: الملاحظات الهامشية: ويتم استخدامها لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية،

ويمكن أن تكون هذه المعلومات كمية أو وصفية ومن أمثلتها ما يلي:<sup>3</sup>

- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

- الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة.

- الإفصاح عن الحقوق والالتزامات.

- الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

#### IV-1-5: المعلومات بين قوسين: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة

بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق حسابها، أو بسبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة.<sup>4</sup>

#### IV-1-6: تقرير مجلس الإدارة: ويضم بعض الأحداث أو التغيرات التي أثرت على نشاط المنشأة

والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بنمو والسياسات المستقبلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها

<sup>1</sup> عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص: 182.

<sup>2</sup> محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 584، 585.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص: 584.

<sup>4</sup> بدر بن تومي، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

المؤسسة مستقبلاً، ويمكن القول بأن القوائم المالية الرسمية المزودة بالملحوظات الهامشية، والجداول والقوائم الملحقة، وشهادة المراجع، تكمل التقرير المالي للمحاسب.<sup>1</sup>

ويجب أن يظهر هذا التقرير جميع البيانات المالية إلا أنه يمكن عرض أنواع معينة من المعلومات بطريقة مباشرة من خلال خطاب من المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة، أو في أجزاء أخرى من التقرير السنوي، ويجب أن تشمل المعلومات الإضافية ما يلي:<sup>2</sup>

- الأحداث غير المالية والتغيرات التي طرأت خلال السنة والتي في عمليات المنشأة.
- التوقعات بالنسبة لمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المنشأة في هذه التوقعات.
- الخطط المستقبلية بخصوص النمو والتغيرات في العمليات في الفترات المستقبلية.
- حجم وأثر النفقات الرأسمالية، الجارية والمتوقعة ومجهود البحوث.

ويهدف هذا التقرير بصفة أساسية إلى:<sup>3</sup>

- زيادة تفهم المستثمر لدور كل من الإدارة والمراجع في إعداد القوائم المالية.
- تنبيه الإدارة إلى مسؤوليتها عن نظم المراقبة المالية والداخلية لشركة.

#### IV-1-7: تقرير مدقق الحسابات: يعد تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) الركيزة الأساسية

التي يعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويوجه التقرير عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين.<sup>4</sup>

فقد أجمعت الجمعيات المحاسبية العالمية على أن يقوم المدقق الخارجي بوضع تقرير خطي، وهو ما نصت عليه الفقرة (22) من معيار التدقيق الدولي (13) والذي حل محله المعيار الدولي رقم (01) على أنه: "يجب أن يتضمن التقرير المحقق رأياً خطياً عن المعلومات المالية".

كما نص المعيار الرابع من المعايير إعداد التقرير التي أوردها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة إعداد المدقق لتقرير يبين فيه رأيه المحايد المستقل بالنسبة للقوائم المالية ككل.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سبق ذكره، ص: 499.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 163.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 503.

<sup>4</sup> خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 163.



## IV-2- مشاكل الإفصاح المحاسبي:

إن مجال الإفصاحات المحاسبية مازال يتطور، وعلى الأقل توجد هناك قضيتين لم يتم حلها وحسمها بعد هما:<sup>1</sup>

**IV-2-1: القضية الأولى:** ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفير المعلومات للمستخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين، مثل هؤلاء المستخدمين يصعب تحديدهم، كما أن عددهم واحتياجاتهم للإفصاح في تزايد مستمر بشكل ملحوظ.

**IV-2-2: القضية الثانية:** غالبا ما يكون من الصعوبة أو من المستحيل أن يتم تتبع عوائد وتكاليف الإفصاحات، حيث أن تنوع وتشتت مجموعات المستخدمين وكيف تقوم كل مجموعة من مجموعات المستخدمين بالاستفادة من تلك الإفصاحات يضع بلا شك مشاكل هامة عند تحديد العلاقة بين السبب (التكاليف) والأثر (العوائد).

ويرى البعض أن كمية المعلومات والطريقة التي تم الإفصاح بها لا تعتبر العامل الوحيد المستخدم في تحديد مستوى الإفصاح والشفافية المطلوبة، بل لابد من تحديد حجم المعلومات والبيانات المطلوبة للأشخاص لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لأنه من غير المستحب إظهار وعرض معلومات أكثر من المطلوب، وتتضمن الاعتراضات على زيادة مقدار البيانات المالية المفصح عنها فيما يلي:<sup>2</sup>

- أن الإفصاح عن المعلومات الزائدة سوف يساعد المنافسين على العمل ضد الوحدة الاقتصادية المفصح عنها، ولكن تم الردّ على هذا الاعتراض بأن المنافسين عادة ما يحصلون على ما يريدون من معلومات من مصادرهم المتعددة.

- يساعد الإفصاح الكامل عن المعلومات بالقوائم المالية الختامية على تدعيم موقف النقابات والاتحادات عند إجراء المفاوضات بشأن تعديل أجور العمال وذلك لحصولهم على معلومات كاملة وإضافية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

- يؤدي الإفصاح والشفافية عن المعلومات أحيانا إلى تضليل ذوي الاهتمام من المستثمرين بدلا من مساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة ويرجع ذلك إلى عدم إمام غالبية المستثمرين بالسياسات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بها والقواعد التي تستند إليها، بعكس المحللين الماليين ومدبري الاستثمارات الذين تعلموا المحاسبة جيدا.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سبق ذكره، ص: 513.

<sup>2</sup> زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 144، 145.

## الخلاصة:

نستنتج من خلال دراسة هذا الفصل أن الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي وأهميته في تزايد مستمر، وذلك نتيجة تطور وتعقد بيئة الأعمال والفكر المحاسبي بوجه الخصوص، حيث أصبح ينظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات، ملزم بتقديم معلومات محاسبية كمخرجات لهذا النظام والتي تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية، ويجب على هذه المعلومات أن تؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، الذين يحتاجون لمستويات معينة من الإفصاح تختلف باختلاف احتياجات ورغبات كل مستخدم، وعليه وجب وضع إطار عام يضمن التوافق بين احتياجات هذه الأطراف أو المستخدمين ويوفر حدًا أدنى من الإفصاح المرغوب فيه.

## الفصل الثاني :

### الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي

#### تمهيد

I- عموميات حول الميزة التنافسية

II- مصادر، وعوامل، ومحددات الميزة التنافسية

III- متطلبات، ومرتكزات، واستراتيجيات الميزة التنافسية

IV- آليات الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي

#### الخلاصة

**تمهيد:**

لقد أدى انفتاح العالم على العولمة وما صاحبها من ثورة للمعلومات إلى زيادة اهتمام مختلف المؤسسات في العالم بمفهوم الميزة التنافسية كونه الهدف الذي تسعى لتحقيقه، والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على خلق مكانة لها في السوق من خلال إضافة مجموعة من الخصائص لمنتجاتها مما يجعلها متميزة ومنفردة عن منتجات المؤسسات المنافسة وبمراعاة إمكانياتها ومواردها المتاحة، وعليه يجب على كل مؤسسة ترغب البقاء في السوق أن تخلق ميزة تنافسية يصعب على المنافسين تقليدها ومحاكاتها وتعمل على تطويرها بصفة مستمرة تماشياً مع تطورات السوق واختلاف رغبات وأذواق المستهلكين، متبعة في ذلك مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية تساعد في تحقيق مركز تنافسي قوي.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف العموميات الخاصة بالميزة التنافسية، وكذلك تحليل مختلف مصادر وعوامل ومحددات الميزة التنافسية، كما سيتم تحليل متطلبات ومرتكزات واستراتيجيات ومعايير الحكم على جودتها، مع تبيان علاقة الميزة التنافسية بالإفصاح المحاسبي.

## 1- عموميات حول الميزة التنافسية:

### 1-1- مفاهيم حول التنافسية:

تعتبر التنافسية من إفرازات العولمة والتي تعني الانفتاح على العالم بكل نواحيه، وتتحدد تنافسية المؤسسة بمدى قدرتها على تلبية أذواق المستهلكين بأقل تكلفة ممكنة، وكذا مواجهة مختلف التهديدات والتحديات البيئية التي تواجهها، من أجل الفوز بمركز تنافسي يضمن لها البقاء والاستمرار في السوق.

### 1-1-1: تعريف التنافسية: لقد تعددت تعريفات التنافسية، إذ لا يمكن تقديم تعريف شامل وموحد

لها وعليه يمكن ذكر بعض تعريفات للتنافسية من منظور المؤسسة كما يلي:

عرفت التنافسية بأنها: "قدرة المؤسسة على تلبية الرغبات المختلفة والمتنوعة للمستهلكين، وذلك بتوفير منتجات وخدمات ذات جودة معينة وسعر معين، بشكل أكثر كفاءة من المنافسين الآخرين في السوق، ويستطيع المشتري شراءها من جميع أنحاء العالم، مما يحقق نجاحاً مستمراً للمؤسسات على الصعيد العالمي والمحلي، في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، وذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج المستخدمة".<sup>1</sup>

كما عرّفت التنافسية بأنها: "جملة من الإجراءات والابتكارات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والابتكارية والتطويرية التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة أكبر من المستهلكين ورقعة أكثر اتساعاً في الأسواق التي تهتم بها أو تستهدفها".<sup>2</sup>

كما عرفها البعض الآخر بأنها: "قدرة المؤسسة في التميز على المنافسين في الجودة، أو السعر، وفي خدمات ما قبل وبعد البيع وفي الابتكار والقدرة على التغيير السريع الفاعل، وكذا القدرة على التأثير في العملاء لتهيئة وزيادة رضاهم وتحقيق ولاءهم".<sup>3</sup>

وتعرف كذلك بأنها: "درجة نجاح المؤسسة في تحقيق هدفها بالمحافظة على مواقعها التنافسية وبناء مواقع تنافسية أعمق بينها وبين مثيلاتها من المؤسسات من خلال تقليل نسبة الخطأ والعيوب بالإنتاج وزيادة الحصة السوقية، وزيادة الإنتاجية والاهتمام بالابتكار ونمو المبيعات".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المرصد الوطني للتنافسية، التنافسية في الفكر الاقتصادي، الجمهورية العربية السورية، 2011، ص: 4.

<sup>2</sup> علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2001، ص: 101.

<sup>3</sup> محسن عبد الله الراجحي وآخرون، الميزة التنافسية للنشاط السياحي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص: 20.

<sup>4</sup> عبد الحكيم عبد الله النسور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص 16.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم التعريف الإجرائي التالي للتنافسية بأنها: جملة من الإجراءات والتدابير التي تستخدمها المؤسسة حتى تصبح قادرة على التميز والإنفراد عن بقية المنافسين وذلك بتوفير منتجات وخدمات ذات جودة عالية وبسعر معين بشكل يضمن لها درجة نجاح أكبر وتألّق أكثر.

### 1-1-2: أنواع التنافسية: تصنف التنافسية وفق معيارين هما:<sup>1</sup>

#### أ- التنافسية وفق الزمن: تتمثل في التنافسية الملحوظة والقدرة التنافسية:

● **التنافسية الملحوظة:** تعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه يجب ألا تتفاعل بهذه النتائج لكونها تنجم عن فرصة عابرة في السوق أو عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية، فالنتائج الإيجابية في المدى القصير قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.

● **القدرة التنافسية:** يبين استطلاع للرأي أن القدرة التنافسية متخذة إلى مجموعة من المعايير، حيث أن هذه الأخيرة تربطها علاقات متداخلة فيما بينها، فكل معيار يعتبر ضروري لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية ويبقي المؤسسة صارمة في بيئة مضطربة، ولكنه لا يكفي بمفرده، فهناك العديد من المفاهيم للمؤسسة التنافسية تعكس في مجملها أربعة معايير أساسية هي: الربحية والتميز والتفوق والمساهمة في التجارة الدولية وفي النمو المتواصل.

وبالتالي جاءت التعريفات المختلفة للقدرة التنافسية لتشمل واحد أو اثنين من هذه المعايير، غير أنه من الأرجح أن المؤسسة ذات القدرة التنافسية هي المؤسسة التي تحقق المعايير الأربعة مع استمرار الاحتفاظ بهذه العناصر في بيئة تنافسية دولية.

#### ب- التنافسية بحسب الموضوع: وتتضمن تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة:

● **تنافسية المنتج:** تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة، لكنه ليس كاف، وكثيرا ما يعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقييم تنافسية منتج معين، ويعد ذلك أمرا مضللا، باعتبار أن

<sup>1</sup> صالح حميدات، قيادة العنصر البشري ودورها في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2016/2017، ص ص: 99،

هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة، كالجودة وخدمات ما بعد البيع، وعليه يجب اختيار معايير معبرة تمكن من التعرف الدقيق على وضعية المنتج في السوق في وقت معين.

• **تنافسية المؤسسة:** يتم تقويمها على مستوى أشمل من تلك المتعلقة بالمنتج، حيث لا يتم حسابها من الناحية المادية في نفس المستوى من النتائج، في حين يتم تقويمها آخذين بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة، والأعباء الإجمالية التي نجد من بينها: تكاليف البنية، النفقات العامة، نفقات البحث والتطوير والمصاريف المالية... الخ من جهة أخرى. فإذا فاقت هذه المصاريف والنفقات الهوامش واستمر ذلك لمدة أطول، فإن ذلك يؤدي إلى خسائر كبيرة يصعب على المؤسسة تحملها، ومن ثمة فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لزيائنها، ولا يتم ذلك إلا إذا حققت قيمة إضافية في كل مستوياتها.

### 1-1-3: أسباب التنافسية: تعددت الأسباب التي جعلت التنافسية الركن الأساسي في نظام

الأعمال المعاصر، ومن أهم هذه الأسباب نذكر:<sup>1</sup>

- ضخامة وتعدد الفرص في السوق العالمي بعد أن انفتحت الأسواق أمام حركة تحرير التجارة الدولية نتيجة "اتفاقية الجات" ومنظمة التجارة العالمية.
- وفرة المعلومات عن الأسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة وملاحظة المتغيرات نتيجة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المؤسسات المختلفة أو بين الفروع وذلك بفضل شبكة الإنترنت وآليات الاتصالات الحديثة والتطبيقات المعلوماتية المتجددة.
- تسارع عمليات الإبداع والابتكار بفضل البحوث والتطورات التقنية وكذا الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير.
- تحول السوق إلى سوق مستثمرين تتركز القوة الحقيقية فيه للعملاء الذين انفتحت أمامهم فرص الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتعددة لإشباع رغباتهم بأقل تكلفة وبأسهل الشروط وذلك بفضل زيادة الطاقة الإنتاجية وارتفاع مستوى الجودة وغيرها، ومن ثم تصبح التنافسية هي الوسيلة الوحيدة للتعامل في السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية.

<sup>1</sup> علي السلمي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 102 - 104.

والمحصلة النهائية لجميع تلك العوامل أن تحول السوق في معظم دول العالم وبالنسبة لأغلب السلع والخدمات إلى سوق مشتريين، يكون القرار فيه نظريا للمشتري الذي يتمتع بفرص بديلة ويتنافس المنتجون على إرضاءه، وعليه تكون التنافسية في هذه الحالة وسيلة التعامل الوحيدة من خلال محاولة كل مؤسسة اكتساب المزيد من القدرات التنافسية.

### 1-2- مفهوم وأبعاد الميزة التنافسية:

في ظل اشتداد الصراع بين المؤسسات من أجل زيادة حصصها السوقية وجلب أكبر عدد ممكن من المستهلكين لاقتناء منتجاتها، فإن كل مؤسسة تعمل على إظهار إيجابياتها ونقاط قوتها والعناصر التي تميزها عن المؤسسات الأخرى.

**1-2-1: مفهوم الميزة التنافسية:** لقد برز مفهوم الميزة التنافسية كوسيلة للتفوق والتميز على المنافسين لما لها من أهمية بالغة، وقد تطور مفهوم الميزة التنافسية بتطور الفكر الاقتصادي وتأثيرات الأحداث الاقتصادية العالمية عبر العصور.

أ- **تطور مفهوم الميزة التنافسية:** رغم ظهور مفهوم المنافسة منذ العصور القديمة إلا أن الاهتمام بها زاد من قبل الحكومات والمنظمات والكتاب في العصر الحديث، وأصبح محورا أساسيا للأبحاث من قبل العديد من العلوم التي اتجهت للتعرف على أسباب النجاح والفشل لبعض الدول أو المؤسسات أو الجماعات، فنتج عن ذلك ظهور مفاهيم متعددة تعكس في مضمونها عملية التنافس ذاتها، كمفهوم الميزة النسبية الذي طرحت حوله عدة أفكار من قبل العديد من الباحثين مثل "دافيد ريكاردو" (Ricardo David)، الذي قدم مجموعة من الأفكار المتعلقة بالميزة النسبية عام 1817، أكد من خلالها على امتلاك وتنافسية عوامل الإنتاج ضمن الحدود القومية، وعلى التفاوت في مستويات الإنتاجية، استنادا إلى التخصص والتبادل التجاري.

وتمت مراجعة مفهوم الميزة النسبية بفعل العديد من الانتقادات التي وجهت للأفكار السابقة بعدم قدرتها على تفسير أنماط التبادل التجاري، وذلك من قبل النظريات المفسرة لأنماط التجارة الخارجية كنظرية الفجوة التكنولوجية التي قدمها كل من "باسنر" (Pasner) عام 1961 ونظرية دورة المنتج التي قدمها "فيرنون" (Vernon) عام 1966، وغيرهم من الباحثين في هذا المجال.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> صالح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 102، 103.



وانطلاقاً من الثمانينات بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار على نطاق واسع بين المؤسسات الأمريكية وخاصة بعد ظهور كتابات "مايكل بورتر" (Michael Porter) في الثمانينات من القرن الماضي، الأول بعنوان "الإستراتيجية التنافسية" عام 1980، والثاني بعنوان "الميزة التنافسية" عام 1985، بشأن إستراتيجية التنافس والميزة التنافسية، ويعتمد هذا المفهوم على نقطة أساسية وهي أن العامل أكثر أهمية والمحدد لنجاح منظمة الأعمال والموقف التنافسي لها في الصناعة التي تعمل بها، وبداية من هذا التاريخ أصبح يكتسي مفهوم الميزة التنافسية مكانة حساسة في عالم الأعمال والإدارة، مما أدى إلى محاولة فهم معناها وتقنياتها.<sup>1</sup>

وتمخض عن هذه الاهتمامات بالتنافسية شروع العديد من الدول بإنشاء أجهزة للمنافسة مثل مجلس السياسة التنافسية في أمريكا والمجموعة الاستثمارية للمنافسة في أوروبا، وكذلك طرح العديد من المناهج للمنافسة من قبل البنك الدولي والمنتدى الاقتصادي العالمي، إضافة لوجود تقارير تقيس التنافسية العالمية كتقرير التنافسية العالمية الذي صدر عن المعهد الدولي لإدارة التنمية في سويسرا. وهكذا أصبح مفهوم الميزة التنافسية يشغل اهتمام الباحثين في مجالات الإدارة الإستراتيجية واقتصاديات الأعمال والسياسات العامة، من حيث كيفية تحقيقه مستويات تطبيقه سواء على مستوى المنظمات العامة أو الخاصة.<sup>2</sup>

**ب- تعريف الميزة التنافسية:** للميزة التنافسية مفاهيم عدة تتصب في مصب واحد هو ما الذي يميز المؤسسة عن باقي المؤسسات الأخرى المتواجدة بالسوق، وهذه جملة من مفاهيم الميزة التنافسية: عرف "هيرفي" (Harvey) الميزة التنافسية بأنها: "المصدر الذي يعزز وضع المؤسسة في السوق من خلال تفوقها على منافسيها في مجالات المنتج، السعر، الكلفة والتركيز على الإنتاج".<sup>3</sup> ويعرف "بورتر" (Porter) الميزة التنافسية بأنها: "القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تخلقها، بحيث قد تكون هذه القيمة على شكل فرق بالأسعار بين المنافسين مع الاحتفاظ بالمستوى نفسه من الأداء للمنتج، أو انفراد هذا المنتج بخصائص معينة تزيد مستوى القيمة المدركة وتعوض الفرق في الأسعار".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> إسرائ عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص: 59.

<sup>2</sup> صالح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

<sup>3</sup> مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص: 65.

<sup>4</sup> محسن عبد الله الراجحي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

في حين تعرف الميزة التنافسية كذلك بأنها: " تلك السمات والصفات التي تمتلكها المؤسسة بناء على خبرتها الواسعة، والتي تبحث في تفوقها عن غيرها من المنافسين في الموارد والأسعار والخدمات وكذلك امتلاك المورد البشري ذو الكفاءات والمهارات والمعارف التي تساعدها على تحقيق التميز والتفرد عن غيرها من المنافسين".<sup>1</sup>

كما تعرف أيضا الميزة التنافسية بأنها: " العنصر الاستراتيجي الحرج الذي يقدم فرصة جوهرية لكي تحقق المؤسسة ربحية متواصلة مقارنة مع منافسيها".<sup>2</sup>

وتعرف الميزة التنافسية بأنها: " المنفعة المحققة في حالة ما إذا تمكنت المؤسسة من عرض منتج تنافسي يسمح لها بتعظيم ربحيتها".<sup>3</sup>

وعليه فإن مفهوم الميزة التنافسية يشير إلى: " قدرة المؤسسة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط".<sup>4</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف للميزة التنافسية بأنها: " قدرة المؤسسة على خلق قيمة من خلال امتلاكها للموارد البشرية المؤهلة وذات الكفاءات والمهارات العالية، وقدرتها على تطبيق الاستراتيجيات، حتى تجعل منتجاتها تتميز وتتفرد عن باقي منتجات المنافسين، وهذا ما يجعلها تحقق أرباح متواصلة ونجاح مستمر".

**ج- خصائص الميزة التنافسية:** من خلال التعريفات السابقة للميزة التنافسية يمكن استنتاج

الخصائص التالية:

- تعتبر الميزة التنافسية مصدر للمؤسسة يضمن لها التفوق على المنافسين.
- تساعد الميزة التنافسية على خلق القيمة للمؤسسة من خلال الفرق بالأسعار بينها وبين منافسيها شرط الحفاظ على جودة المنتج مما يزيد القيمة المدركة لدى العميل وتعويض فرق السعر.
- يساعد المورد البشري ذو الكفاءة على تحقيق التميز للمؤسسة.

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق نشر وتوزيع الكتب، الجزائر، 2017، ص: 211.

<sup>2</sup> فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص: 97.

<sup>3</sup> وسيلة بوزايد، مقارنة للموارد والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012/2011، ص: 4.

<sup>4</sup> مصطفى محمد أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 13.

- تعتبر الميزة التنافسية عنصرا استراتيجيا للمؤسسة يضمن لها الاستمرار المتواصل.
- تعتبر الميزة التنافسية حوصلة عرض منتج بسعر تنافسي للبيع يعود بالريح على المؤسسة.
- يمكن تحقيق الميزة من خلال استراتيجيات تجعل المؤسسة في مركز أفضل بالمقارنة مع منافسيها في نفس القطاع.

د- **أهمية الميزة التنافسية:** إن أهمية الميزة التنافسية بالنسبة للمؤسسات شيء ضروري من أجل تحقيق التفوق على المنظمات الأخرى في نفس القطاع، إذ أن تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة يقودها إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، كما أن الميزة التنافسية تعمل على تطوير أنشطة البحث وتطوير عمليات المؤسسة بصفة مستمرة، وتبرز أهمية الميزة التنافسية فيما يلي:<sup>1</sup>

- تعطي الميزة التنافسية مؤشرا قويا للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكثر من منافسيها، أي سيطرة المؤسسة على زبائن أكثر بالمقارنة مع باقي المؤسسات المنافسة.
- تعتبر الميزة التنافسية معيارا مهما لنجاح المؤسسة من خلال إيجادها لنماذج جديدة تميزها ويصعب على المنافسين تقليدها.

- تعد الميزة التنافسية سلاحا قويا تعتمد عليه المؤسسة لمواجهة تحديات المنافسين في السوق، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية التي تمكنها من التكيف مع مختلف التغيرات.

## 1-2-2: أبعاد الميزة التنافسية: المقصود بأبعاد الميزة التنافسية هي تلك الخصائص التي

تختارها المؤسسة وترتكز عليها عند تقديم المنتجات، وتتمثل هذه الأبعاد فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- **التكلفة (الكلفة):** تعد التكلفة المنخفضة البعد التنافسي الأول الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه من خلال بيع منتجاتها بسعر تنافسي بالمقارنة مع باقي المنافسين، والحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح، حيث تقوم المؤسسة في هذه الحالة ببيع منتجاتها بأسعار أقل من أسعار المنافسين أو تباع منتجاتها بنفس سعر المنافسين لكن مع تقديم خدمات إضافية (خدمات ما بعد البيع كالصيانة)، ولتحقيق التكلفة يجب على المؤسسة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والسعي إلى الدقة في الإنجاز وتقليل الأخطاء قدر المستطاع.

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 67، 68.

<sup>2</sup> الصادق لشهب، دور الابتكار في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014/2015، ص: 46.

ويشير "جون وهاريسون" (John & Harrison) إلى مجموعة من العوامل التي تمتلك الفعل المؤثر في تخفيض التكلفة وهي:

- الاستثمار الأمثل للموارد.

- النسب المرتفعة لاستغلال الطاقة.

- منح رواتب وأجور منخفضة مقارنة بالمنافسين.

- البيع المباشر للزبون وتقليص عدد منافذ التوزيع.

**ب- الجودة:** وتتمثل في قدرة المؤسسة على تلبية متطلبات المستهلكين وتحقيق توقعاتهم، أي أنها درجة الانسجام والتوافق بين مستوى توقعات المستهلكين وبين مستوى إدراكهم لتلك التوقعات، إذ يرغب العملاء في أفضل جودة إلى جانب السعر.

وتتحقق الجودة في نظر أغلب الباحثين من خلال جودة التصميم والتي تشير بدورها إلى درجة ملائمة أو مطابقة مواصفات التصميم للمنتج مع المتطلبات التي يرغب فيها العملاء، ويعتمد تحقيق ذلك على دقة نشاط التسويق في تحديد حاجات ورغبات السوق المستهدف، والدرجة التي يتمكن بها نشاط العمليات من توجيه تلك الحاجات والرغبات إلى مواصفات وخصائص التصميم، وتعد تلك الخصائص إحدى الوسائل التي تستخدمها المؤسسات للحصول على حصتها السوقية وزيادتها.<sup>1</sup>

**ج- المرونة:** هي القدرة على الاستجابة للتغيرات والأحداث السريعة التي تواجهها المؤسسات وتؤدي بها إلى الانتقال من خدمة إلى أخرى أو من منتج إلى منتج آخر أفضل حسب حاجات الزبائن ورغباتهم وتقاس المرونة بالوقت المستغرق لعملية التحول.<sup>2</sup>

ويرى كل من "ديلوفيت، ريتزمان، كراجوشي" (Krajeushi, Ritzman, Diluvith) أن المرونة

تشمل:<sup>3</sup>

• **مرونة المقدار (الحجم):** وتمثل مدى تلائم التغيير الحاصل في الإنتاج مع التغيير الحاصل في مستوى الطلب، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الصناعة بالدرجة الأولى.

<sup>1</sup> علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 114.

<sup>2</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 84.

<sup>3</sup> علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

• **مرونة المنتج:** تمثل قدرة المؤسسة على مسابرة التغيرات والرغبات المتغيرة لدى الزبائن، وذلك عن طريق تقديم تشكيلة أو مزيج متنوع من المنتجات يعبر عن التغير الحاصل في حجم الإنتاج وتنوع المنتجات وذلك لإرضاء الزبون أو العميل.

د- **التسليم والوقت:** ويشير إلى قدرة المؤسسة على الالتزام بالوقت المتفق عليه لتقديم المنتجات، سواء بتقديمها قبل الوقت المتفق عليه أو في الوقت المحدد.<sup>1</sup>  
وقد عبر كل من " ريتزمان، كراجوشي، تشاكس " (Chax, Krajeushi, Ritzman) عن التسليم من خلال الأبعاد التالية:<sup>2</sup>

- **سرعة التسليم:** وتعني إمكانية إنجاز جداول التسليم في المواعيد المقررة، وتقاس بالقدرة على التسليم في الوقت المحدد للطلبات.
- **اعتماد التسليم:** وتمثل قدرة المؤسسة على الالتزام بمواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن.
- **سرعة التطوير:** وتعني قياس سرعة تطوير المنتجات في المؤسسة، وتتضمن الوقت المستغرق من لحظة توليد فكرة التطوير حتى تحقيق التصميم النهائي أو المنتج.

هـ- **الابتكار (الإبداع):** ويتحقق من خلال امتلاك المؤسسة لرأس المال الفكري والمعرفي ومهارات وخبرات العاملين في المؤسسة<sup>3</sup>، حيث يتم التجسيد الفعلي للأفكار الإبداعية في شكل منتجات تطرح في السوق، أو طرق جديدة أكثر تكويناً للقيمة في مجال نشاط المؤسسة تختلف عن تلك الطرق المستعملة، أو عمليات تمكن المؤسسة من تدعيم وتقوية ميزتها التنافسية.<sup>4</sup>

و- **التميز:** ويتحقق من خلال تحقيق أداء ممتاز في مجال منفعة الزبون، وتعتبر سياسة التميز المفضلة لدى معظم المؤسسات، خاصة وأن رغبات ومتطلبات الزبائن في تغير مستمر.<sup>5</sup>

ز- **الاعتمادية:** وتعبر عن مدى قدرة المنظمة على الالتزام تجاه الزبائن، حيث تؤدي درجة الاعتمادية دوراً مهماً لمشتري المنتجات عندما يقومون بمقارنة مجموعة من المنتجات من أجل اختيار

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

<sup>2</sup> علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 118، 119.

<sup>3</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

<sup>4</sup> الصادق لشهب، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

<sup>5</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

منتج واحد يخدمهم، كما أن أسبقية الاعتمادية تحدد ما إذا كان الزبون سيعود لاقتناء مثل هذا المنتج مرة أخرى وهو ما يعرف بالدور التسويقي للاعتمادية.<sup>1</sup>

## II - مصادر، وعوامل، ومحددات الميزة التنافسية:

### II-1 - مصادر الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة فيها:

تتغير ظروف البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بصفة مستمرة، وهو ما يؤثر على مجموعة القدرات أو المصادر التي تمتلكها المؤسسة، والتي تسعى من خلالها إلى تحقيق الميزة التنافسية، وذلك بالربط بين هذه المصادر وبمراعاة مجموعة من العوامل.

#### II-1-1: مصادر الميزة التنافسية: يمكن إجمال مصادر الميزة التنافسية في النقاط التالية:<sup>2</sup>

أ- **التكاليف المنخفضة:** يمكن للمؤسسة تحقيق الميزة التنافسية من خلال تقديمها منتجات ذات أسعار منخفضة أو بنفس الأسعار، أي تنافس المؤسسات على تقديم خدمات بأسعار تنافسية مغرية.

ب- **الخدمة المتميزة:** ويقصد بها تقديم المؤسسة لمنتجات متميزة يقتنع بها الزبون ويفضلها عن بقية المنتجات المنافسة، وذلك بإضافة خصائص لمنتجات المؤسسة تعجز باقي المؤسسات على مجاراتها.

ج- **الجودة:** وتشير إلى درجة ملائمة خصائص تصميم المنتجات للوظيفة والاستخدام، وكذلك درجة مطابقة المنتج لخصائص التصميم.

د- **النمو:** ويعبر عن قدرة المؤسسة على دخول أسواق جديدة بمنتجات جديدة تساهم في زيادة حصتها السوقية، وهو أحد عوامل التفوق التنافسي.

هـ- **التكنولوجيا:** وتمثل مختلف الوسائل المتطورة التي تضمن الأداء العالي للمؤسسة، وكذا أساليب وأنظمة العمل التي تساعد على تطوير المنتجات.

و- **الوقت والتسليم:** يلعب كل من الوقت والتسليم دورا مهما في تحقيق الميزة التنافسية خاصة عند طرح المؤسسة لمنتجاتها في الأسواق التي أصبحت تتسم بالتغير المستمر، الذي يجب على المؤسسة التكيف معه.

ز- **ثقافة المنظمة:** وتشمل كل أساليب القيادة ودورات التكوين واختبار العاملين، والتي تضمن للمؤسسة مستويات عالية من الإبداع والتفوق على منافسيها.

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب، المرجع السابق، ص: 86.

<sup>2</sup> علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

**د- السمعة والمكانة الذهنية:** يجب على المنظمة أن تعمل على خلق مكانة لها في السوق، من خلال امتلاكها لعلامة تجارية تميزها عن باقي المؤسسات المنافسة وتجعل منتجاتها ترسخ في ذهن المستهلك من خلال ضمان النوعية والجودة فلا يستطيع حينها المستهلك التخلي عن منتجاتها.

**ط- العمليات:** وتشمل كافة الأنشطة التي تؤدي إلى تحويل المدخلات من مواد أولية إلى منتج نهائي يتمثل في المنتجات.

**ي- التركيز:** حيث تقوم المؤسسة بالتوجه نحو هدف سوقي معين، وتركز جهودها في تحقيق الميزة التنافسية في تلك السوق.<sup>1</sup>

**ك- التسويق:** يتضمن كافة النشاطات التي تساهم في تزويد الزبائن بالمنتجات ومنها الإعلان، البيع، التوزيع، التسعير والترويج.<sup>2</sup>

**ل- الموارد:** وتتمثل في:<sup>3</sup>

- **الموارد المادية:** كالبنائيات والماكينات وطاقات الإنتاج.
- **الموارد البشرية:** وتتضمن معرفة ومهارات العمال، وكذا قدرتهم على التكيف مع ظروف العمل.
- **الموارد المالية:** مثل رأس المال والدائنون ومجهزي رأس المال (المالكين والبنوك وغيرهم)
- **رأس المال الفكري:** ويشمل المعرفة التي تم الحصول عليها من براءة الاختراع أو العلامة التجارية أو أنظمة الأعمال أو قاعدة البيانات لدى الزبائن أو العلاقات مع الشركاء، وقد يكون رأس المال الفكري هو الأصل (الموجود) الرئيس للعديد من المنظمات.

## II-1-2: العوامل المؤثرة في الميزة التنافسية: تعمل المؤسسات على تلبية حاجات ورغبات

الزبائن من المنتجات، وتعتمد في ذلك على عاملين أساسيين هما:<sup>4</sup>

**أ- الكفاءة المقارنة:** ويقصد بها إمكانية إنتاج وتقديم المؤسسة منتجات بكلفة أدنى من كلفة المنافسين، وهذا العامل يتأثر بعدة عوامل أساسية أهمها:

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

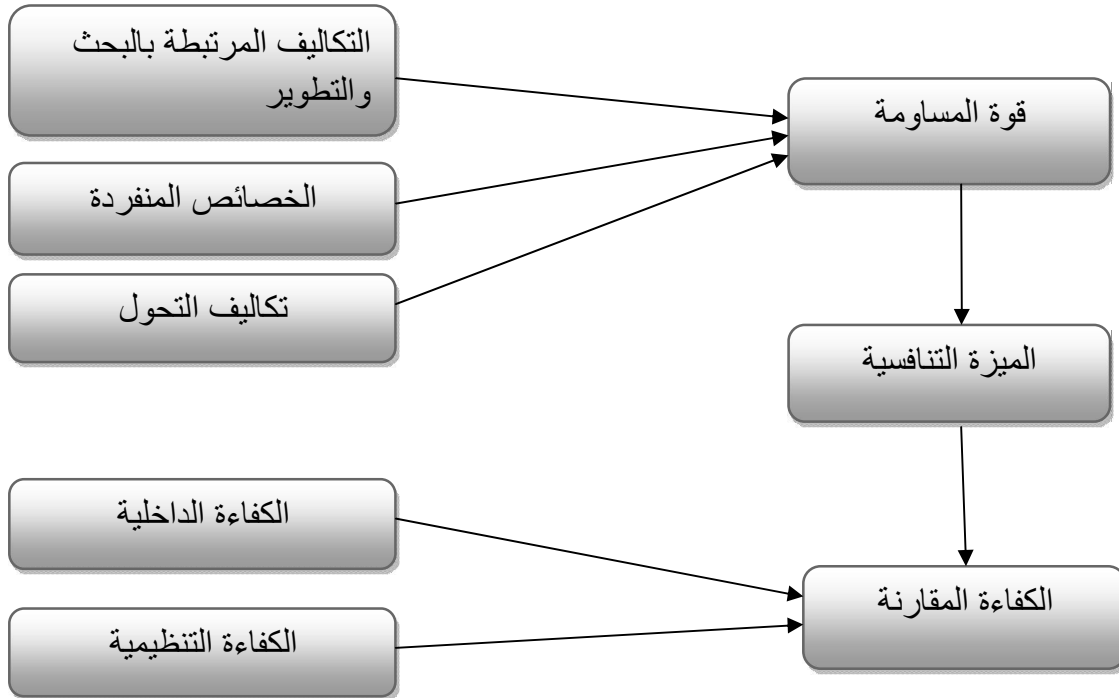
<sup>2</sup> عبد الوهاب حفيان، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 53.

<sup>3</sup> حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 95.

<sup>4</sup> علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

- الكفاءة الداخلية: وتشير إلى التكاليف الداخلية التي تتحملها المؤسسة.
  - الكفاءة التنظيمية المتبادلة: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة تعاملها مع باقي المؤسسات.
- ب- قوة المساومة: وهي تتيح للمؤسسة حالات المساومة مع زبائنها ومجهزيها لصالحها الخاص، ويتأثر هذا العامل بعوامل أهمها:
- التكاليف المرتبطة بالبحث والتطوير: وتمثل كلف التسويق في المؤسسة والمجهزين والزبائن.
  - الخصائص الفريدة للمنتجات: وهي خصائص المنتجات للمؤسسة والتي تجعلها مختلفة عن خصائص المؤسسات المنافسة.
- ج- تكاليف التحول: وهي التكاليف التي يتحملها الزبائن نتيجة امتناعهم عن التعامل مع تلك المؤسسات المنافسة.
- وسنوضح هذه العوامل أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(1): العوامل المؤثرة في الميزة التنافسية



المصدر: علاء فرحان طالب وعبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 113.

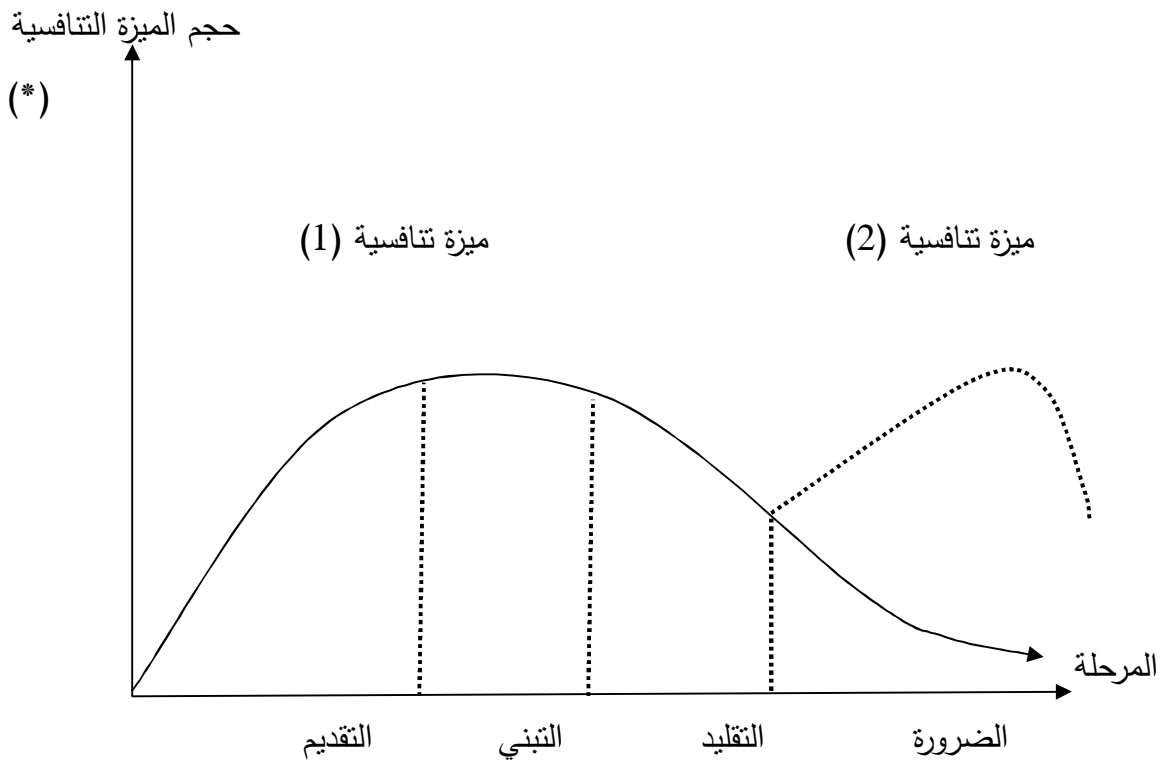


## II-2- محددات الميزة التنافسية:

تعتمد المؤسسة في تحقيق واستمرار ميزتها التنافسية على محددتين هامتين هما:

II-2-1: **حجم الميزة التنافسية:** يجب على المؤسسة أن تضمن استمرارية ميزتها التنافسية من خلال المحافظة على التكلفة الأقل وتميز منتجاتها، وكلما كانت الميزة التنافسية كبيرة كلما كانت الإطاحة بها أو محاولة إزالتها ومحو أثرها من قبل المنظمات المنافسة صعبة.<sup>1</sup> وتتم الميزة التنافسية بدورة حياة مثلها مثل المنتجات الأخرى، وسنوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

## الشكل رقم (2): دورة حياة الميزة التنافسية



\* الميزة في شكل تكلفة.

المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1998، ص: 85.

من خلال الشكل رقم (2) نتبين لنا المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية خلال دورة حياتها وهي:

أ- **مرحلة التقديم:** ويطلق على هذه المرحلة أيضا مرحلة النمو السريع، ومن خلال الشكل يتبين لنا أنها المرحلة الأطول مقارنة بالمراحل الأخرى، وهذا لكونها تحتاج إلى الكثير من الإمكانيات المادية، المالية والبشرية، وذلك لكون الميزة تقدم لأول مرة في الصناعة وكذلك هي جديدة على

<sup>1</sup> آسيا رحيل ، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2010/2011، ص: 51.

المستهلكين، لكن مع مرور الوقت يبدأ حجم الميزة التنافسية في الارتفاع نتيجة الإقبال المتزايد للمستهلكين حيث يأخذ شكل دالة متزايدة.<sup>1</sup>

**ب- مرحلة التنبؤ:** تعرف الميزة هنا استقرارا نسبيا من حيث الانتشار باعتبار أن المنافسين أخذوا يركزون عليها وتكون الوفورات في هذه المرحلة أقصى ما يمكن.<sup>2</sup>

**ج- مرحلة التقليد:** ويطلق عليها مرحلة الركود كذلك، تتميز بقيام المؤسسات المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها.<sup>3</sup>

**د- مرحلة الضرورة:** بمعنى الحاجة إلى تقديم تكنولوجيا جديد لتخفيض التكلفة و/أو تدعيم ميزة تمييز المنتج ومن هنا تبدأ المؤسسة في تجديد أو تطوير الميزة الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للمستهلك أو العميل.<sup>4</sup>

**II-2-2: نطاق التنافس:** ويعبر عن درجة توسع نشاطات المؤسسة التي قد تكسبها مزايا تنافسية إضافية وذلك حسب حجم نشاطها في الأسواق التي تستهدف المؤسسة الوصول إليها وطرح منتجاتها فيها، وعليه هناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية.<sup>5</sup>

ويمكن توضيح هذه الأبعاد من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup> عبد الرؤوف حجاج ، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تمييزها، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006، ص: 21.

<sup>2</sup> آسيا رحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

<sup>3</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص: 85.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص: 85.

<sup>5</sup> آسيا رحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

## الجدول رقم (1): الأبعاد المحددة لنطاق التنافس

نطاق التنافس أو السوق	التعريف والشرح
1. نطاق القطاع السوقي	يعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة والعلاء الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.
2. النطاق الرأسي	يعبر عن مدى أداء المؤسسة لأنشطتها داخليا (قرار التصنيع)، أو خارجيا بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة (قرار الشراء). فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة مع المنافسين قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد (أو منافذ التوزيع في حالة التكامل الرأسي الأمامي).
3. النطاق الجغرافي	يعكس عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة، ويسمح هذا النطاق للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية من خلال المشاركة في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة (أثر مشاركة الموارد).
4. نطاق الصناعة	يبرز مدى أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسة التي تعمل حاليا على نطاق عالمي أو كوني، حيث تقدم المؤسسة منتجاتها في كل أركان العالم. يعبر كذلك عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة. فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد أو الخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المؤسسة، على سبيل المثال تحصل شركة "بروكتور وجامبل" على اقتصاديات أو وفورات هامة من الصناعات المختلفة التي تعمل بها حيث أن العديد من منتجاتها استهلاكية وتشارك في أنشطة الشراء، الإنتاج ومنافذ التوزيع.

المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1998، ص ص: 87، 88.

### III - متطلبات، ومرتكزات، واستراتيجيات الميزة التنافسية:

#### III-1 - المتطلبات والمرتكزات الفكرية للميزة التنافسية:

حتى تضمن المؤسسة مكانة لها في السوق لا بد أن تتوافر على متطلبات الميزة التنافسية والمرتكزات الفكرية لها:

#### III-1-1: متطلبات الميزة التنافسية: حتى تحقق المؤسسة ميزة تنافسية يجب توفر بعض

المتطلبات نذكر منها:<sup>1</sup>

- أن تكون الميزة غير قابلة للتقليد.

<sup>1</sup> لويذة فرحاتي، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص:

- يجب أن تتصف الميزة التنافسية بالديمومة والاستمرار .
- يجب أن تتوفر للمنظمة الموارد والإمكانيات التي تمكنها من تقديم الميزة، فكون الميزة مرغوبة أمر غير كافي للمؤسسة ما لم تستطع الوفاء بها .
- زيادة على ذلك يجب على المؤسسة أن تتحكم في ثلاثة مفاتيح رئيسية إذا كانت تريد الاستمرار هي:

- أ- **القدرة على التقليد:** وهو من أكثر المفاتيح استخداما، والهدف منه صناعة مماثلة لمنتجات المنافسين الرائدة والتي ترضي المستهلك، بحيث يكون المنتج البديل أقل تكلفة من المنتج الأصلي.
- ب- **القدرة على التطوير:** لا بد من إجراء دراسات خاصة بالبحث والتطوير في المنتج وخصائصه من أجل تطوير أداء المنتجات ليصبح أكثر سرعة، أقل تكلفة وأكثر إنتاجا.
- ج- **القدرة على الابتكار:** يجب على المؤسسة الدخول في مشاريع تمكنها من صنع مزايا ابتكارية غير مسبوقه تلبي حاجات المستهلكين، ولا يستطيع المنافسون تقليدها بسرعة.
- بالإضافة إلى المتطلبات السابقة هناك بعض المتطلبات خاصة بالقدرة التنافسية فإذا استطاعت المؤسسة امتلاكها أمكنها تحقيق ميزة تنافسية عالية، ومن أهم هذه المتطلبات نجد:<sup>1</sup>
  - التطوير الإداري والتنظيمي للمؤسسة.
  - التطوير التكنولوجي وذلك لزيادة الإنتاجية وخفض التكلفة.
  - الاهتمام بترقية وتدريب العمال والموظفين من أجل زيادة الإنتاجية.
  - الاهتمام بالبحوث والتطوير .

- III-1-2: **المرتكزات الفكرية للميزة التنافسية:** ما زالت الأبحاث والدراسات قائمة حول الميزة التنافسية خصوصا في مجال المرتكزات الفكرية لها وفيما يلي سنستعرض جملة من المرتكزات التي تم التوصل إليها من خلال البحوث كما يلي:<sup>2</sup>
  - أ- **التحليل الإستراتيجي:** ويقصد به مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد التغير في البيئة الخارجية، وتحديد ميزتها من خلال السيطرة على بيئتها الداخلية بشكل يساعد الإدارة العليا على تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي والوقوف على مصادر الميزة التنافسية وتحديد نقاط القوة والضعف بالنسبة للمؤسسة.

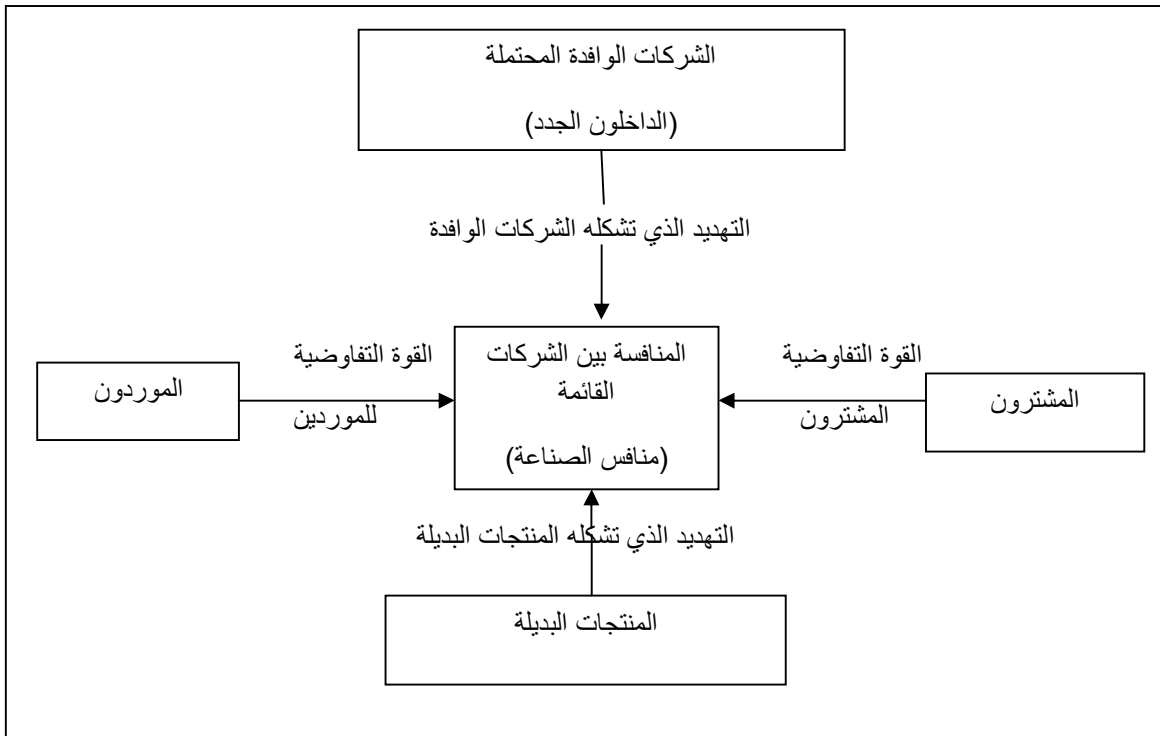
<sup>1</sup> عبد الحكيم عبد الله النصور، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

<sup>2</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

ب- النظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد: تهدف أي إستراتيجية في المؤسسة إلى تحقيق مزايا تنافسية تحتاجها المؤسسة لدعم مواردها، كما تساعد الإستراتيجيات في بناء موارد إضافية تسهم في استغلال تلك الموارد وتدعم المركز التنافسي للمؤسسة.

ج- هيكل الصناعة: يعد هيكل الصناعة من أهم المداخل المعتمدة في الوصول إلى المزايا التنافسية، وأساس نموذج الإستراتيجية التنافسية حسب "بورتر"، ويعتبر نموذج "بورتر" للقوى الخمس من أهم النماذج التي يمكن لمؤسسات الأعمال اتخاذها من أجل الدفاع عن ميزتها التنافسية، وسنبين هذا النموذج من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (3): نموذج القوى الخمس "البورتر" لعملية التنافس



المصدر: جيمس سي كراج وروبرت إم جرانت، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة تيب توب لخدمات التعريب والترجمة، الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001، ص: 31.

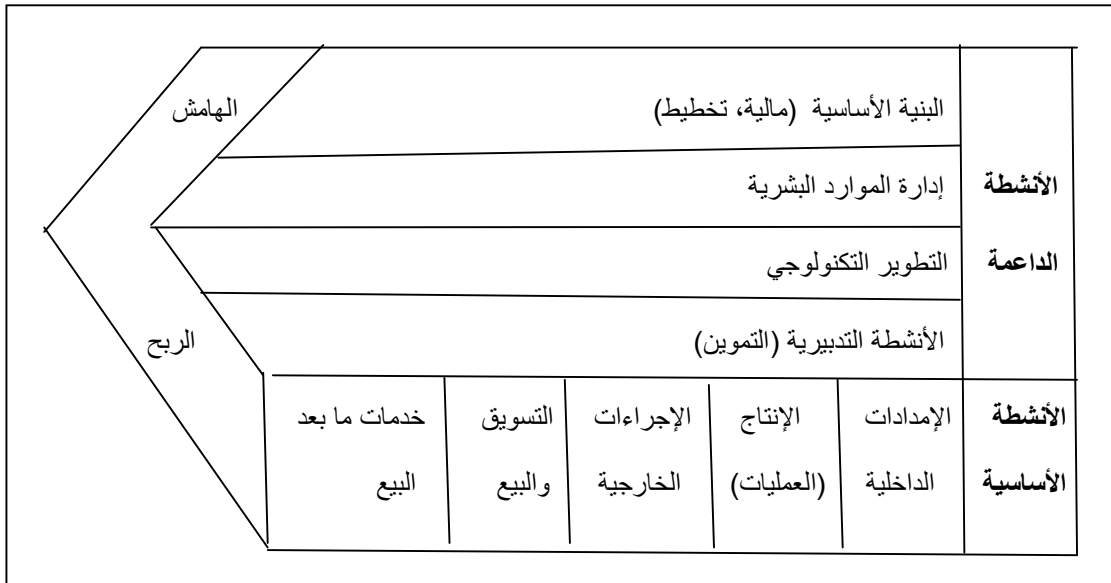
من خلال الشكل يتضح لنا أن عناصر النموذج متناسقة مع بعضها البعض، مما يمكن المؤسسة من تحقيق الربحية وزيادة ميزتها التنافسية، ولفهم الشكل أكثر سنقوم بشرح لعناصره كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 100، 101.

- **التهديد الذي تشكله الشركات الوافدة (الداخليين الجدد):** يترتب على دخول المنافسين الجدد زيادة الطاقة والرغبة في الحصول على حصة معينة من السوق وحجم ملائم من الموارد، وعليه فهم يشكلون تهديدا للمؤسسة القائمة.
- **التهديد الذي تشكله المنتجات البديلة:** حيث ينخفض الطلب على المنتجات التي يستطيع الزبائن استبدالها بمنتجات أخرى تؤدي نفس غرض منتجات المؤسسة القائمة.
- **القوة التفاوضية للمشتريين:** يؤثر المشترون في الصناعة، عن طريق قدرتهم على تخفيض الأسعار والمساومة على جودة أعلى أو المزيد من الخدمات والتنافس مع بعضهم البعض.
- **القوة التفاوضية للموردين:** تزداد قوة الموردين من خلال قدرتهم على رفع الأسعار أو تخفيض جودة السلع أو الخدمات التي ينتجونها.
- **درجة المنافسة (المنافسة بين الشركات القائمة):** لهذه المنافسة تأثير واسع يتمثل في المنافسة المباشرة بين المؤسسة والمنافسين المباشرين، فأى تصرف يصدر عن أي مؤسسة يؤثر على باقي المؤسسات.

د - **سلسلة القيمة:** يعد نموذج سلسلة القيمة "البورتر" تكتيكا لتحليل أنشطة المؤسسة بهدف معرفة مصادر الميزة التنافسية، وبالتالي معرفة نقاط القوة والضعف الداخلية للمؤسسة، وعليه يمكن اعتبار المؤسسة حسب سلسلة القيمة سلسلة من الأنشطة التي تضيف قيمة لخدماتها. وسنوضح أنشطة المؤسسة حسب نموذج سلسلة القيمة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4): سلسلة القيمة



المصدر: مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011، ص ص: 69، 70.

من خلال الشكل يتضح لنا أن أنشطة المؤسسة مقسمة إلى قسمين هما:

- **الأنشطة الأساسية:** تتضمن كل العمليات التي تجري داخل المؤسسة، بحيث تحول المواد الأولية إلى سلع تامة الصنع.<sup>1</sup> وتتمثل هذه الأنشطة في:<sup>2</sup>
  - **الإمدادات الداخلية (المدخلات):** والتي تتمثل في الأنشطة المرتبطة باستلام، تخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج مثل: إمكانية الشراء أو الكراء، استلام المواد ومتابعة تخزين.
  - **الإنتاج (العمليات):** وهي الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات في شكل منتج نهائي مثل: التعبئة، التغليف، المراقبة وصيانة الآلات.
  - **الإمدادات الخارجية (المخرجات):** ويقصد بها الأنشطة المتعلقة بجمع وتخزين وتوزيع المنتج.
  - **التسويق والبيع:** وتتمثل في الأنشطة التسويقية التي تمكن المشتري من اقتناء المنتج وتحفزه على ذلك مثل: الإعلان، الترويج واختيار منافذ التوزيع.
  - **الخدمة (خدمات ما بعد البيع):** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمة لتدعيم قيمة المنتج ومنها التركيب، الصيانة وتوفير قطع الغيار.
- **الأنشطة المساعدة:** وهي الأنشطة الداعمة للأنشطة الأساسية، حيث بدونها لا تستطيع الأنشطة الأساسية القيام بمهامها كما ينبغي. وتنقسم هذه الأنشطة إلى:<sup>3</sup>
  - **التموين (الأنشطة التدبيرية):** الأنشطة التي تتعلق بالحصول على المواد الأولية المطلوب شرائها.
  - **التطور التكنولوجي:** ويضم الأنشطة التي تتعلق بتصميم المنتج إلى غاية مراجعة الآلات.
  - **إدارة الموارد البشرية:** وهي الأنشطة التي تتعلق بمسار العامل داخل المؤسسة بداية من اختياره، تكوينه وكل ما يتعلق بسير الموارد البشرية.
  - **البنية الأساسية (التحتية):** وتتعلق بالهياكل الأساسية للمؤسسة وهي: المديرية العامة، المالية والمحاسبة، إدارة الجودة...إلخ.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف حجاج، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

<sup>3</sup> عبد الرؤوف حجاج، المرجع السابق، ص: 44، 45.

<sup>4</sup> مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

## III-2- إستراتيجيات الميزة التنافسية:

تتمثل إستراتيجيات الميزة التنافسية حسب "بورتر" في إستراتيجيتين يمكن عرضهما من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (2): الإستراتيجيات التنافسية " لبورتر "

التميز Différentiation	التكلفة المنخفضة Low cost	محاور الميزة التنافسية نطاق السوق
التميز Différentiation	قيادة التكاليف Cost Leadership	سوق واسع Broad Target
التركيز _ التميز Différentiation/Focus	التركيز _ التكاليف Cost/Focus	سوق ضيق Narrow Target

المصدر: إلهام فخري طميلة، إستراتيجيات التسويق - الإطار النظري والتطبيقي - ، الطبعة الأولى، إثناء للنشر والتوزيع،

عمان، 2013، ص: 105.

نلاحظ من خلال الشكل أن هناك إستراتيجيتين أساسيتين هما:

### III-2-1: إستراتيجية قيادة التكاليف: وتعني قدرة المؤسسة على توفير منتج بسعر أقل من

سعر المنافسين، والافتراض الأساسي التشغيلي وراء قيادة التكاليف المنخفضة يتمثل في الحصول على ميزة تكاليف جوهرية يمكن تمريرها للعملاء من أجل الحصول على حصة سوقية أكبر، وتنتج إستراتيجية التكلفة المنخفضة ميزة تنافسية عندما تحقق المؤسسة هامش ربح أعلى من الذي ينتج من بيع المنتجات بأسعار السوق الحالية.

وبالنسبة لبعض الشركات التي تحاول تنفيذ إستراتيجية التكلفة المنخفضة فإنها تهدف إلى بيع المنتجات الذي تحظى بقبول السوق المستهدف، وفي أغلب الأوقات تكون هذه المنتجات غير مطابقة لأذواق ومواصفات العملاء.<sup>1</sup>

ومن الشروط الواجب توفرها لتطبيق إستراتيجية التكلفة الأقل ما يلي:<sup>2</sup>

- وجود طلب مرن على السلعة، حيث يؤدي التخفيض في السعر إلى زيادة مشتريات المستهلكين للمنتجات.

- عدم وجود طرق كثيرة لتمييز المنتج.

<sup>1</sup> روبرت.أ. بتس ودفيد.لي، الإدارة الإستراتيجية - بناء الميزة التنافسية - ، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص: 304، 305.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف حجاج، مرجع سبق ذكره، ص: 15.



- وجود طريقة واحدة لاستخدام السلعة لكل المشتريين.
- محدودية تكاليف التبديل (منتج مؤسسة ما بمنتج مؤسسة أخرى)، أو عدم وجودها بالمرّة بالنسبة للمشتريين.

**III-2-2: إستراتيجية التميز:** تقوم هذه الإستراتيجية على تطوير منتجات بمزايا وخصائص مختلفة وذات قيمة متميزة لدى العملاء مقارنة بما يقدمه المنافسون، ونظرا لتمييز المنتج وتفرد من وجهة نظر العملاء يمكن للمؤسسة أن تبيع بأسعار مرتفعة تتجاوز التكاليف الإضافية التي تتحملها، وذلك من أجل رفع جودة المنتج ودعم القيمة المضافة المقدمة للعميل وتجنبها الدخول في الحروب السعرية لأنها تعمل على التقليل من مرونة الطلب السعرية لدى المستهلكين.<sup>1</sup>

ومن الشروط الواجب توفرها لتطبيق إستراتيجية التميز ما يلي:<sup>2</sup>

- تعدد استخدامات المنتج وتوافقها مع حاجات المستهلك.
- عدم وجود عدد كبير من المنافسين يتبع نفس إستراتيجية التميز.
- عندما يقدر المستهلكون قيمة الاختلافات في المنتج سواء كان سلعة أو خدمة، وبدرجة تميزه عن غيره من المنتجات.

#### IV - آليات الميزة التنافسية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي:

##### VI-1 - بناء الميزة التنافسية:

يحتاج بناء الميزة التنافسية إلى فحص دقيق لكل الإمكانيات والمصادر المتاحة للمؤسسة، وإلى فترة زمنية طويلة خاصة في المؤسسات الصناعية ذات الإنتاج الواسع والمتعددة الأسواق، وحسب "بورتر" هناك ثلاث مراحل لتحقيق الميزة التنافسية هي:<sup>3</sup>

##### IV-1-1: تحليل بنية القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة:

وتتحدد بنية القطاع من خلال الضغط الذي تمارسه القوى الخمس التي سبق الإشارة إليها، والتي من خلال مراعاتها يمكن تحديد جاذبية السوق في ذلك القطاع وتحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة، وكلما زاد ضغط هذه القوى يصبح من الصعب المحافظة على الوضعية التنافسية وصعوبة تحقيق عائد على الاستثمار بشكل مقبول.

<sup>1</sup> إلهام فخري طميعة، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف حجاج، مرجع سبق ذكره، ص: 17، 18.

<sup>3</sup> حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية - مدخل إستراتيجي - ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،

2005، ص: 142، 143.

ويلاحظ أن البعض قد انتقد وجهة نظر "بورتر" نتيجة إغفاله صعوبة الحصول على معلومات كافية للقيام بهذا التحليل، لأنه من الضروري الحصول على قاعدة بيانات مفصلة لمساعدة المؤسسة على اتخاذ قرارات صائبة.

**IV-1-2: إقرار الإستراتيجية التنافسية:** وهنا يوضح "بورتر" بأن على المؤسسة أن تقوم باختيار إستراتيجية تنافسية محددة من أجل تحقيق الميزة التنافسية، وفي هذا الخصوص حدد وضعيتين تنافسيتين تختار بينهما المؤسسة وهما قيادة التكلفة أو التمييز.

ووضح "بورتر" أن أي إستراتيجية بين الإستراتيجيتين سوف تكون عالقة في الوسط، إلا أن هذا الأمر قد تعرض للانتقاد حيث أن هناك العديد من المؤسسات حققت الكثير من النجاح بالرغم من أنها بقيت عالقة بين الإستراتيجيتين أعلاه.

**IV-1-3: تطبيق الإستراتيجية التنافسية:** يجب أن تنتظر المؤسسة إلى هذه المرحلة بأنها ليست مرحلة تنتهي بعد مدة معينة، بل إنها مرحلة مستمرة، تقوم المؤسسة فيها بإعادة تقييم القطاع الذي تنتمي إليه ووضعها التنافسي فيه.

#### **IV-2- قياس الميزة التنافسية ومعايير الحكم على جودتها:**

تقاس الميزة التنافسية عن طريق مجموعة من المؤشرات النوعية والكمية، وتستند على مجموعة من المعايير لتحديد جودتها.

**IV-2-1: قياس الميزة التنافسية:** تحتاج المؤسسة إلى معرفة حجم الميزة التنافسية التي تمتلكها، ويتم ذلك عبر مؤشرات أو مقاييس متعددة وهي:<sup>1</sup>

أ - **مقاييس نوعية:** تنصب هذه المقاييس على أساس مدى درجة رضا الزبون عن منتجات المؤسسة قياساً بمنتجات المنافسين الآخرين، ويمكن للزبائن أن يدركوا جودة المنتجات المقدمة لهم من خلال التمييز بين عدد من المستويات النوعية وهي:

- **النوعية المتوقعة:** وهي تلك الدرجة من النوعية التي يرى الزبون وجوب توفرها في المنتج، وهو أمر يصعب تحقيقه في الغالب بسبب التباين والاختلاف بين خصائص وحاجات الزبائن.
- **النوعية المدركة:** وهي تلك الدرجة من النوعية التي يكتشفها الزبون عند اقتناؤه أو حصوله على المنتج وقد تكون أكثر أو أقل مما توقعها وهو ما ينعكس على درجة رضاه من عدمه.

<sup>1</sup> ثامر ياسر البكري، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص: 200 - 203.

• **النوعية القياسية:** وهو ذلك المستوى من النوعية الذي تقدمه المؤسسة والذي يجب أن يتطابق مع المواصفات الأساسية المحددة من قبل المؤسسة مسبقاً والمخطط لها.

ب- **مقاييس كمية:** وهي المقاييس الأكثر اعتماداً من قبل المؤسسة في قياس الميزة التنافسية وترتبط أساساً بالأداء المالي للمؤسسة في السوق ويتم ذلك عبر مجموعة من المؤشرات من أبرزها:

• **مقاييس جودة المنتج النسبي:** يمكن اعتماد هذا المقياس في المؤسسات التي تتعامل بأكثر من منتج في السوق، وبالتالي تحدد مستوى جودة منتجاتها قياساً بالمنافسين، ويعتمد في تحقيق هذا المقياس على المردودات المحققة من المبيعات أو التعويضات المدفوعة للمشتريين كما هو موضح بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الضرر جراء مستوى جودة المنتج} = \frac{\text{إجمالي مردودات المبيعات}}{\text{إجمالي قيمة المبيعات}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{إجمالي قيمة التعويضات المدفوعة للزبائن}}{\text{إجمالي قيمة المبيعات}}$$

• **المنتجات الجديدة النسبية:** تعبر عن مقدار إسهام وتأثير المنتجات الجديدة في القوة التنافسية، والمبيعات المحققة إلى إجمالي مبيعات المؤسسة، وما تحققه بالتالي من ميزة تنافسية مضافة للمؤسسة.

• **تكاليف التسويق:** وهي مجمل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يتم إنفاقها على النشاط التسويقي بمجمله قياساً بالمنافسين.

• **الحصة السوقية:** وهو مؤشر مهم في تقدير حصة المؤسسة من المبيعات إلى إجمالي مبيعات الصناعة ذاتها، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما تأثرت قوة المؤسسة في السوق.

$$\text{الحصة السوقية} = \frac{\text{إجمالي قيمة مبيعات الشركة}}{\text{إجمالي قيمة مبيعات الصناعة}}$$

كما يمكن قياس القوة التنافسية للمؤسسة من خلال مبيعات المؤسسة كما يلي:

$$\text{القوة التنافسية} = \frac{\text{إجمالي مبيعات الشركة في السوق}}{\text{إجمالي مبيعات أكبر المنافسين في السوق}}$$

وكلما اقتربت هذه النسبة من الواحد (1)، فإن ذلك يعني أن المؤسسة ذات قوة تنافسية كبيرة في السوق، والعكس من ذلك فكلما اقتربت هذه النسبة إلى الصفر (0)، فإن ذلك يعني صغر وضعف القوة التنافسية للمؤسسة في السوق.

- **نسب الربحية:** وهي تلك المقاييس المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال التجارية التي تقوم بها المؤسسة ومن أبرز هذه النسب:

$$100 \times \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{إجمالي قيمة المبيعات}} = \text{هامش الربح من المبيعات}$$

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{مجموع قيمة الموجودات}} = \text{العائد على الاستثمار}$$

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حق الملكية}} = \text{العائد على حق الملكية}$$

وبطبيعة الحال فإن ارتفاع هذه النسب قياساً بالمنافسين يعطي مؤشر مهم على تحقيق الميزة التنافسية.

#### IV-2-2: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية: تستند جودة الميزة التنافسية على

مجموعة من المعايير حتى يمكن الحكم على جودتها ونذكر منها:<sup>1</sup>

أ - مصدر الميزة: وتنقسم الميزة التنافسية حسب مصدرها إلى نوعين مهمين هما:

- **مزايا تنافسية منخفضة:** وهذا يتوقف على تطبيق إستراتيجية التكلفة الأقل لكل من الموارد الخام وقوة العمل وفي هذه الحالة تكون الإستراتيجية سهلة التقليد نسبياً من قبل المنافسين.

- **مزايا تنافسية مرتفعة:** تقوم على إستراتيجية تميز المنتج (التميز من خلال تقديم منتج بجودة عالية)، السمعة الطيبة، التكنولوجيا العالية، وتتصف هذه المزايا بعدد من الخصائص من أهمها:

- توافر عمال يمتلكون مهارات عالية ومدربين تدريباً خاصاً، وكذا قدرات فنية داخلية وعلاقات وطيدة مع العملاء.

- الاعتماد على تاريخ طويل من الاستثمار المستمر، البحوث، التطوير والتسويق.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المزايا المترتبة عن التكلفة الأقل تكون أقل قابلية للاستمرار والتواصل عن تلك المزايا المترتبة عن تمييز المنتج.

<sup>1</sup> عبد الرؤوف حجاج، مرجع سبق ذكره، ص ص: 5، 6.

ب- عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة: في حالة اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط، فإنه يمكن للمنافسين تقليدها والتغلب على آثارها أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإن هذا يجعل المؤسسة بعيدة عن التقليد والمحاكاة من قبل المنافسين.

ج - درجة التحسن والتطوير في الميزة التنافسية: يجب على المؤسسات الراغبة في النجاح والاستمرار أن تقوم بتغيير المزايا التنافسية القديمة والبحث عن مزايا تنافسية جديدة غير قابلة للتقليد أو المحاكاة من قبل المنافسين، وكذا تجديد وصيانة وتطوير المزايا التي تمتلكها، وعدم الاستهانة بعد تملكها للميزة التنافسية وتفردا عن غيرها من المنافسين لقدرتهم على تجاوزها، مما يجعلها رائدة في السوق بصفة مستمرة.

#### IV-3- علاقة الإفصاح المحاسبي بالميزة التنافسية:

إن الحصول على الميزة التنافسية والإبقاء عليها ليس بالأمر السهل ولعل من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات هي محاولة تحقيق الميزة التنافسية أو الحفاظ عليها، ولكي تستطيع المؤسسة تحقيق هذا الهدف يجب عليها العمل على اتخاذ قرارات فعالة في حق المنظمة حتى تزيد من مستوى أدائها وتميزها، وحتى تقوم المؤسسة باتخاذ هذه القرارات يجب عليها اختيار أحسن البدائل المتاحة، وذلك بعد دراسة النتائج المترتبة عن كل بديل ومدى تأثيره على عملية تحقيق الهدف.

فمثلا إذا كان هدف المؤسسة هو توسيع نطاق سوقها وتسويق منتجاتها لأكثر من سوق، يجب عليها إتباع ميزة إستراتيجية التكلفة الأقل أي تقوم باتخاذ قرار بيع وتسويق المنتجات بتكاليف منخفضة من أجل الحصول على حصة سوقية أكبر من خلال زيادة نسبة المبيعات وذلك يؤدي إلى زيادة الأرباح مما ينعكس إيجابيا على قوائمها المالية ويحسن من صورتها عند الإفصاح عنها، فكلما كان رقم الأعمال ضخما كلما كان ذلك في صالح المؤسسة، حيث يعد مؤشر رقم الأعمال ومؤشر الربحية من الأمور المهمة التي يحرص عليها المستثمرون الحاليون عند اتخاذهم لقرار البقاء في المنظمة أو الانسحاب منها أما المستثمرون المرتقبون فيهمهم المؤشرين عند اتخاذهم لقرار شراء أسهم المنظمة أو لا.

أما إذا كان هدفها هو التركيز على سوق معين لتقديم منتجات ذات تميز وجودة عالية فإنها تعتمد أولا على تحديد الفئة أو القطاع المراد تسويق المنتجات له، ثم بعدها تقوم بتطوير منتجاتها بمزايا وخصائص مختلفة عن المؤسسات المنافسة وبذلك يكون لإستراتيجية دور في تحقق أرباح للمؤسسة، فكلما كانت منتجات المؤسسة تتميز بالجودة والإتقان كلما كان الإقبال على اقتناء منتجاتها أكثر وكذلك

يؤدي إلى زيادة مستوى ثقة وولاء الزبائن لمنتجاتها بالرغم من ارتفاع سعر المنتج، وبالتالي تكتسب المنظمة سمعة جيدة تميزها عن باقي المؤسسات كما تكون قد حققت أرباح طائلة وينعكس ذلك على قوائمها المالية بالإيجاب، وبالتالي تزيد من مستوى ثقة المستثمرين الحاليين للبقاء في المنظمة وتزيد من مستوى ثقة المستثمرين المتوقعين للإقبال على شراء أسهمها.

بالإضافة إلى ذلك من الأمور التي تساعد في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة نجد نظام المعلومات المحاسبي، إذ يقوم بتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية ثم ترجمتها والإفصاح عنها في شكل تصنيفات مختلفة، منها القوائم والتقارير المالية ويتمثل دور هذه المعلومات المحتواة في هذه القوائم في التقليل من حالة عدم اليقين عند المستفيد أو المستخدم لهذه المعلومات وبالتالي تجعله قادرا على اتخاذ قرار أقل ضرر أو أكثر نفعاً، أي أنها تؤدي إلى زيادة الأرباح أو تقليل الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار، لذلك لا بد أن تتصف هذه المعلومات بمجموعة من الخصائص التي تجعل منها معلومات ذات جودة عالية، وهذا يتطلب من المؤسسة تطوير الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي ليتناسب مع مستوى الجودة المطلوبة مما ينعكس إيجاباً على قراراتها الإستراتيجية منها والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق الميزة التنافسية.<sup>1</sup>

ويعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المداخل التي تسهم في تحقيق الميزة التنافسية حيث يلعب دوراً كبيراً في تقوية المركز التنافسي للمؤسسة، من خلال جعل الإدارة تسعى دائماً لتحسين صورتها للأطراف الخارجية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة معها، مما يحسن صورتها الذهنية لديهم، وكذا قدرة المؤسسة على استقطاب متعاملين جدد من الموردين والدائنين وخاصة المستثمرين في سوق الأوراق المالية وهو ما ينعكس إيجاباً على القيمة السوقية للمؤسسة، ويعزز من مركزها التنافسي في بيئتها التنافسية.<sup>2</sup>

وتعتمد عملية الإفصاح المحاسبي على أربعة قوائم مالية أساسية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى الملاحق المكملة لهذه القوائم، حيث يتم نشر هذه القوائم وإيصالها إلى الأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ قرارات مهمة في حق المؤسسة وذلك بالاعتماد على ما تحتويه هذه القوائم من معلومات (عن النقدية والربحية ومعلومات عن

<sup>1</sup> حاج قويدر فورين، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة (إسقاط على حالة الجزائر)، (أطروحة الدكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2012، ص: 290.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 289.

المبيعات والمصارف ومعلومات عن المساهمين...)، وبالنظر إلى أهمية كل قائمة في عملية اتخاذ القرار يجب على المؤسسة أن تحرص على أن تكون هذه القوائم أكثر موضوعية وموثوقية حتى تنعكس بصورة ايجابية على المنظمة وحتى يتسنى لمتخذ القرار اتخاذ القرار بكل ثقة بعيد عن الشك والغموض، وكل هذا يساهم في تحقيق الميزة التنافسية.

وبذلك يمكن القول أن نجاح المنظمة وتحقيقها للتميز يعتمد على مجموعة من المؤشرات من بينها قدرتها على اتخاذ قرارات فعالة في المنظمة، كذلك قدرتها على التسيير الجيد لنظام معلوماتها المحاسبي، بالإضافة للإفصاح عن المعلومات بأكثر موضوعية وشفافية حتى تزيد من مستوى ثقة الأشخاص المتعاملين مع المؤسسة وبالتالي يمكن لها بذلك التميز والتفرد عن باقي المؤسسات المنافسة.

**الخلاصة:**

من خلال ما سبق يمكن القول أن للميزة التنافسية أهمية كبيرة حيث تعد معيار مهم لنجاح المؤسسة، هذا لأنها تتبع من داخل المؤسسة وتحقق لها قيمة وتؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين، بالإضافة إلى أنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها، ولتحقيقها يجب أن تعتمد على العديد من الأبعاد منها التكلفة، والجودة، والمرونة وغيرها، كما تعتمد أيضا على مجموعة من المصادر من أهمها التكلفة المنخفضة، والخدمة المتميزة، والجودة، الوقت والتسليم...، وهذا لتساعدها على تحقيق أداء متميز، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار أو الاعتماد على مجموعة من المتطلبات منها أن تكون الميزة غير قابلة للتقليد أو أن تتصف الميزة التنافسية بالديمومة والاستمرار، كذلك يجب أن تعتمد على مجموعة من المرتكزات منها التحليل الإستراتيجي، هيكل الصناعة، سلسلة القيمة...، أما الاستراتيجيات فقد حدد بورتر إستراتيجيتين هامتين للمؤسسة وهما التكلفة الأقل والتميز وذلك حتى تضمن المؤسسة الاستمرار في تحسين قدرتها التنافسية والتميز عن باقي المنافسين.



## الفصل الثالث:

واقع إسهام الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية  
بالمؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل

### تمهيد

I- لمحة عن مؤسسة الكاتمية للفلين

II- الإجراءات المنهجية للدراسة

III- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

### الخلاصة

**تمهيد:**

يتمثل هذا الفصل في الدراسة التطبيقية لموضوع الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، حيث سيتم تجسيد ما تم التطرق إليه في الجانب النظري من خلال معرفة الدور الهام للإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل، وكل ذلك سيكون من خلال إعطاء لمحة عن هذه المؤسسة، ومن ثم توضيح الإجراءات المنهجية للدراسة من خلال توضيح كل من منهجية الدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة بالإضافة إلى اختبار أداة الدراسة، وبعد ذلك تحليل المعلومات ونتائج الدراسة وأخيرا اختبار فرضيات الدراسة.

## أ- لمحة عن مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين:

### أ-1- نشأة وتعريف مؤسسة الكاتمية للفلين:

أنشأت المؤسسة الوطنية للفلين (S.N.L) بمقتضى الأمر رقم: 67 بتاريخ 1967/06/06، مقرها الجزائر العاصمة. وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الاقتصادية للمؤسسة وبموجب الأمر 43/72 المؤرخ في: 1972/01/03، تم تحويل هذه الأخيرة إلى "شركة وطنية للفلين و الخشب" (S.N.L.B)، ثم بموجب الأمر 105/83 المؤرخ في: 1983/01/29، تم إنشاء المؤسسة تحت اسم "المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة منه" (E.N.L)، حيث تم نقل مقرها من الجزائر العاصمة إلى جيجل. وبعد صدور القوانين: 01/88، 03/88، 04/88 المؤرخة في: 1988/01/12، والتي تضمنت استقلالية المؤسسة العمومية، حولت المؤسسة الوطنية للفلين و المواد العازلة إلى مؤسسة اقتصادية عمومية مستقلة في شكل شركة ذات أسهم بعقد موثق مؤرخ في: 1991/03/16، حيث قدر رأسمالها بـ: 20.000.000 دج، مقسمة إلى 800 سهم. ثم في عام 1992، تم رفع رأسمالها إلى 50.000.000 دج.

في عام 1994، تم نقل مقرها إلى ولاية عنابة نتيجة سوء الأوضاع الأمنية في بولاية جيجل، حيث وبتاريخ 2000/06/05 بعقد موثق، تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة، وأنشئ مجمع صناعة الفلين (G.L.A/spa). ثم في 2000/07/01 تم إنشاء فرع جيجل الكاتمية للفلين المؤسسة العمومية الاقتصادية، في الشكل القانوني لشركة ذات أسهم برأسمال قدره 1.000.000 دج والذي تم رفعه إلى 157.350.000 دج في 2001/01/31، ثم إلى 351.175.000 دج في 2007/12/30<sup>1</sup>.

حاليا تعتبر مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للفلين (E.N.L) سابقا، حيث يوجد مقر المؤسسة بطريق بجاية - جيجل، ويتربع على مساحة تقدر بـ: 4,10 هكتار. ويتكون من ورشتين: الأولى لإنتاج الفلين و الثانية لإنتاج المواد العازلة، كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا بـ: 10.642 م<sup>2</sup> تنتوزع كما يلي:

- ورشة لصناعة الفلين الممدد مساحتها تقدر بـ: 5.347 م<sup>2</sup>.

- ورشة المنتجات العازلة مساحتها مقدر بـ: 1.800 م<sup>2</sup>.

- ورشة الصيانة مساحتها تقدر بـ: 750 م<sup>2</sup>.

- المخزن مساحته تقدر بـ: 1.130 م<sup>2</sup>.

- الإدارة وملحقاتها تقدر مساحتها بـ: 786 م<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> وثائق من مصلحة المحاسبة والمالية.

- مرافق أخرى بمساحة تقدر ب: 802 م<sup>2</sup>.

من جهة أخرى، يضم المصنع مساحة مهيأة وغير مغطاة تقدر ب: 8.350 م<sup>2</sup>، تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين، قدرة استيعابها تصل إلى 27.000 قنطار.

وفيما يخص عدد العمال فإنه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994 حوالي 178، وأصبح سنة 1997 حوالي 151 عاملاً، وسنة 2001 ما يقارب 148 عاملاً ليصل سنة 2002 إلى 136 عاملاً. وبلغ عددهم سنة 2016 ما يعادل 86 عاملاً موزعين على مختلف المصالح، مع العلم أن عدد العمال الدائمين هو 13 عاملاً والباقي عبارة عن عمال مؤقتين أي 37 عاملاً. ويداوم العمال بنظام عادي أي 8 ساعات يومياً من الساعة الثامنة صباحاً إلى منتصف النهار ومن الواحدة زوالاً إلى الرابعة مساءً.<sup>1</sup>

و فيما يلي جدول يبين توزيع العمال على مختلف المصالح في المؤسسة:

#### الجدول رقم (03): توزيع عمال المؤسسة على مختلف المصالح.

عدد العمال	المصالح
05	الإدارة
06	مديرية التموين
04	مديرية الإدارة العامة
06	مديرية التجارة
05	مديرية المحاسبة والمالية
14	مصلحة الأمن والنظافة
07	مصلحة الصيانة
18	مصلحة إنتاج الفلين
15	مصلحة إنتاج المواد العازلة
05	فرع واد العنب
86	المجموع

المصدر: وثائق من مصلحة المحاسبة والمالية.

#### 1-2- أهمية وأهداف مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين:

1-2-1: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين: يمكن حصر الأهمية الاقتصادية

للمؤسسة في ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> وثائق من مصلحة المحاسبة والمالية.

<sup>2</sup> المرجع السابق.

- تعتبر واحدة من المؤسسات التي حافظت على نشاطها وبقيت مستمرة في الإنتاج، كما ساهمت في الحفاظ على مناصب الشغل فهي تشكل دعما للقطاع العمومي.
- المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين، والسعي لتصدير أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، مما يعني المساهمة في زيادة الصادرات على مستوى الاقتصاد الوطني وبالتالي جلب العملة الصعبة وتنشيط حركة التعاملات مع الخارج.
- دعم القطاع الصناعي على المستوى المحلي والقومي.
- استغلال طاقات محلية خاصة من مادة الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

### 1-2-2: أهداف مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين: وتسعى المؤسسة من خلال نشاطها إلى تحقيق

مجموعة من الأهداف أهمها:

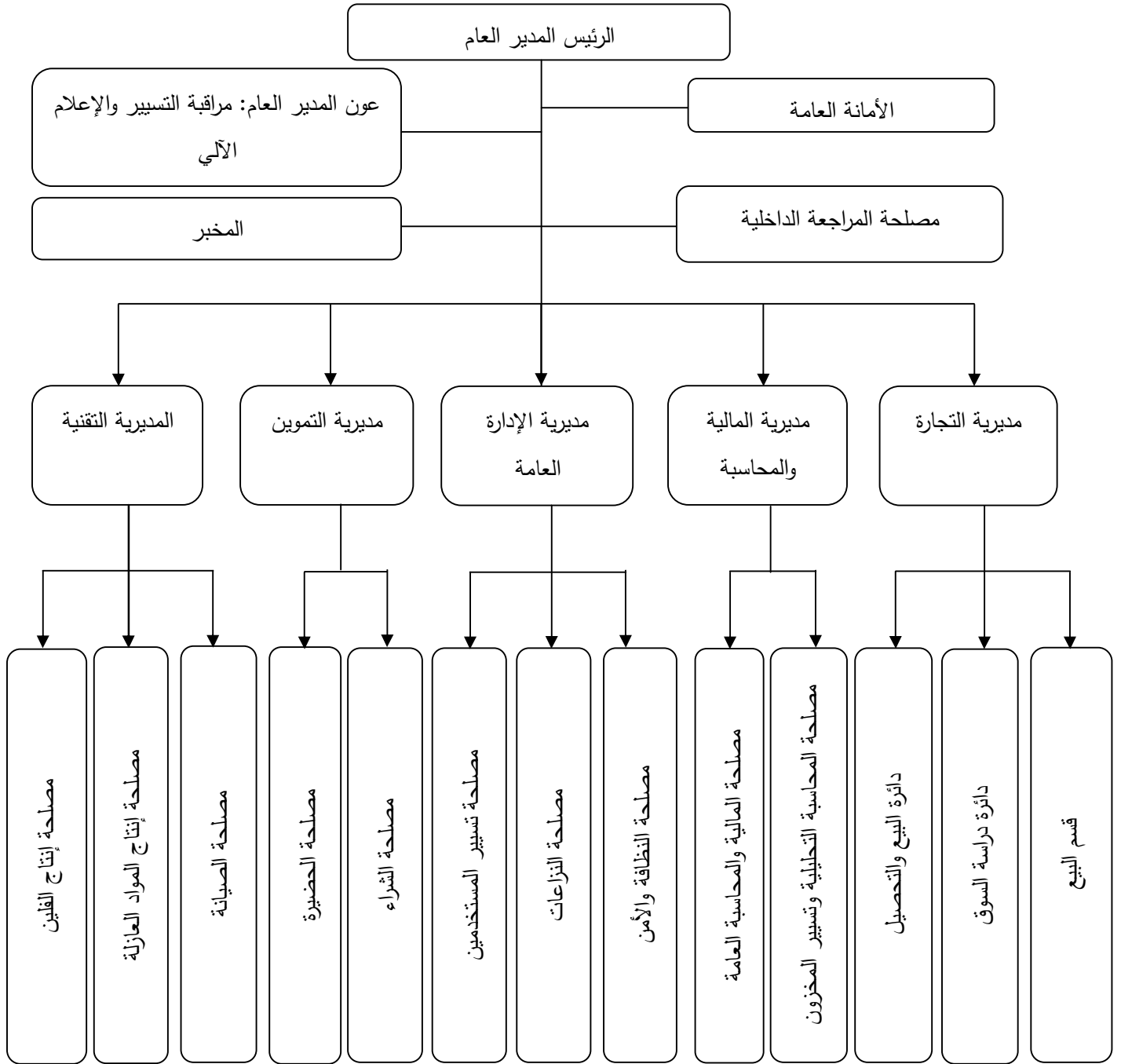
- تحقيق أكبر ربح ممكن.
- توسيع مجال نشاطها وذلك بفتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات.
- إتباع الطرق المتطورة في الإشهار لتسويق منتجاتها.
- السعي إلى تطوير العلاقات مع متعاملين أجنب من أجل تسويق منتجاتها في الخارج.
- تغطية السوق الوطنية من منتجات الفلين والتي هي في حاجة دائمة إليها.

### 1-3-3- الهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين:

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها التجاري والإنتاجي، إذ يحتوي على مديرية عامة للمؤسسة، أمانة عامة وأربع مديريات لهما، وكل مديرية تنقسم إلى أقسام فرعية تسهل عملية التسيير، التنظيم والإنتاجية.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة جيجل الكاتمية للفلين



المصدر: وثائق من مصلحة المحاسبة والمالية.

ومن خلال الشكل أعلاه نستنتج أن الهيكل التنظيمي يتضمن ما يأتي:

أ- الرئيس المدير العام: يعتبر الرئيس المدير العام المسؤول الأول عن نشاط المؤسسة وله الحق في تنظيم العلاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيهات واتخاذ القرارات، كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجيات السوق الوطنية والأجنبية في إطار عمليات الاستيراد والتصدير.

ب - الأمانة العامة: هي الوسيط بين المدير والعمال ونقطة عبور المعلومات في المؤسسة.

- ج - عون المدير العام، مراقبة التسيير والإعلام الآلي: تضم رئيس المصلحة وهو المشرف الوحيد على جميع أجهزة الإعلام الآلي الموجودة في مختلف المصالح. من بين مهامها صيانة الأجهزة والبرامج.
- د - مصلحة المراجعة الداخلية: تضم رئيس المصلحة الممثل في المراجع الداخلي، وظيفته التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها والسهر على حسن التسيير والتطبيق للسياسات والإجراءات وصحة التسجيل المحاسبي.
- هـ - المخبر: يعمل بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج، من خلال إقامة التجارب والتحليل ومراقبة المادة الأولية إضافة إلى جودة المنتج النهائي ومطابقته للشروط والمعايير المعمول بها دولياً.
- و - مديرية المالية والمحاسبة: من بين مهام هذه المديرية أنها تعمل على تسجيل مختلف العمليات الصادرة يومياً إضافة إلى تحضير الميزانية الافتتاحية والختامية. وتتكون هذه المديرية من:
- رئيس دائرة المالية والمحاسبة: يقوم بالإشراف على سير عمل المصالح التابعة له نظرياً وعملياً. ويقوم بمراقبة عمل كل مصلحة وهو صاحب القرار في إطار أعمال الدائرة.
- رئيس مصلحة المحاسبة العامة: يقوم بمساعدة رئيس الدائرة على إتمام مهامه إضافة إلى القيام بأعمال المحاسبة العامة، كالتسجيل المحاسبي ومتابعة الإيرادات والنفقات وباقي التصريحات.
- الإطارات المحاسبية: تقوم بكل العمليات المحاسبية اللازمة والمفصلة من تسجيلات لعمليات البيع والشراء.
- رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية: يقوم بأعمال المحاسبة التحليلية، من حساب التكاليف وتحديد الأسعار المرجعية... الخ.
- رئيس مصلحة تسيير المخزون: يقوم بمتابعة المخزونات وتسجيل حركتها محاسبياً.
- ز - مديرية الإدارة العامة: وتنقسم إلى ثلاثة أقسام:
- مصلحة تسيير المستخدمين: تعمل على تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل، الإشراف على الحضور والغيابات، إعداد قائمة الأجور، وتسهيل عملية الاتصال بمصلحة الضمان الاجتماعي مع منح تحفيظات للعمال.
- مصلحة النزاعات: تهتم بكل القضايا الخاصة بالمؤسسة، كالمتابعة القضائية في حالة وجود نزاعات.
- مصلحة الأمن والنظافة: من مهامها حراسة وحماية الأموال ليلاً ونهاراً والسهر على نظافة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

**د - مديرية التجارة: تتضمن ما يلي:**

- دائرة البيع والتحصي: تلعب دورا هاما للسير الحسن لنشاطها وتقوم بتحديد العلاقات الخارجية للمؤسسة مع الموردين والزبائن، التكفل بمراحل تنفيذ النشاطات التجارية بالمؤسسة والحصول على المعلومات الخاصة بالبيع والشراء.

- دائرة دراسة السوق: يتم دراسة السوق عن طريق أشخاص لهم الخبرة في المجال حيث يعملون على تفصيل الدراسة المجملة التي تكون بالسوق وتكون من حيث السعر، المكان ومعرفة الوضع التنافسي للمؤسسة.

- قسم البيع: هو القسم الذي يتولى تصريف وتسويق المنتجات للزبائن.

ط- مديرية التموي: تلعب دورا كبيرا إذ تعمل على إيصال المواد الأولية وإرسالها إلى المدير للموافقة عليها مع مراعاة القرارات المالية.

**ي - المديرية التقنية: تنقسم إلى 3 أقسام:**

- مصلحة إنتاج الفلين: يعمل رئيس هذه المصلحة على مراقبة عملية الإنتاج، إعطاء الأوامر للعمال بالانضباط كالدقة والإتقان في العمل لتسليم المنتج في وقته المحدد وبالنوعية والجودة المناسبة.

- مصلحة إنتاج المواد العازلة: تهتم هذه المصلحة بإنتاج المواد العازلة والسعي إلى تحقيق النوعية والجودة المناسبة

- مصلحة الصيانة: تهتم هذه المصلحة بإصلاح الآلات ومتابعة التجهيزات وصيانتها واستمرارية عملية الإنتاج بأحسن حال من أجل الدقة في العمل والحصول على نوعية جيدة.

**II- الإجراءات المنهجية للدراسة:****II-1- منهجية الدراسة:**

سنتطرق هنا إلى مجتمع وعينة وحدود الدراسة بالإضافة إلى نوع الأداة المستخدمة في جمع البيانات، وهذا من أجل إنجاز الجانب التطبيقي والتوصل بعدها إلى النتائج وتفسيرها في ضوء موضوع الدراسة لاحقا.

**II-1-1- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الموظفين في كل من مديرية**

المحاسبة والمالية، مديرية التجارة، مديرية الإدارة العامة، مديرية التموي والمديرية التقنية، وقد تم الاعتماد على عملية المسح الشامل أي تم توزيع (30) استمارة على جميع الموظفين في هذه المديريات واسترجعت كلها بنسبة 100% لمجتمع الدراسة.



**II-1-2- أداة الدراسة:** بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية، تم الاستعانة بالاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا نظرا لكونها تعتبر أداة مبسطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من العبارات موجهة إلى مجتمع الدراسة.

وقد تم تقسيم الإستبيان إلى ثلاث محاور رئيسية كما يلي:

- **المحور الأول:** ويتضمن هذا المحور البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة، والتي تتمثل في: الجنس، السن، المستوى الدراسي، الوظيفة وعدد سنوات الخبرة.
- **المحور الثاني:** ويشتمل هذا المحور على مجموعة من العبارات موجهة لأفراد العينة من أجل معرفة مدى توفر متطلبات الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة، وقد تم تقسيم هذا المحور بدوره إلى أربعة أجزاء كما يلي:

- **الجزء الأول:** قائمة المركز المالي (الميزانية).

- **الجزء الثاني:** قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

- **الجزء الثالث:** قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة).

- **الجزء الرابع:** قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة).

- **المحور الثالث:** تناول هذا المحور مجموعة من العبارات موجهة لأفراد العينة من أجل معرفة واقع تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة.

وقد تم استخدام "سلم ليكرت الخماسي"، حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة "1" تعني

معارض بشدة.

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

وقد تم الاعتماد في إعداد الإستبيان على الشكل المغلق الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات

محددة.

## II-2- الأساليب الإحصائية المعتمدة:

ولغرض تحقيق أهداف وفرضيات البحث تمّ تفرغ وتحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) (statistical package for social science)، وقد تم استخدامه في هذا البحث لحساب بعض الأدوات الإحصائية وهي:

أ- **النسب المئوية:** تحسب بقسمة عدد التكرارات الموافقة لعبارة معينة على عدد أفراد العينة، وتستعمل لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين قاموا باختيار كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

ب- **الوسط الحسابي:** وهو القيمة التي تقع في منتصف البيانات، حيث يكون مجموع القيم الواقعة قبله مساويا لمجموع القيم الواقعة بعده، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\mu = \frac{\sum ni \cdot xi}{N}$$

ج- **الانحراف المعياري:** تتمحور الفكرة الأساسية بهذا المقياس على أنه لا يجب إهمال الإشارات الجبرية عند حساب الانحراف المتوسط، بل ينبغي محاولة التخلص من هذه الإشارات بطريقة تكون أكثر صلاحية وذلك بتربيع الانحرافات، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni (xi - X)(xi - X)}{N}}$$

د- **المدى:** ويتم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

(4=1-5)، حيث تمثل (4) المدى، بينما تمثل (5) عدد الدرجات، ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$0.8 = \frac{4}{5} = \text{طول الفئة} \iff \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الدرجات}} = \text{طول الفئة}$$

وعليه يكون جدول التوزيع لسلم ليكرت كالتالي:

الجدول رقم (04): جدول التوزيع "لسلم ليكرت"

الفئة	11.80 - 1]	12.60 - 1.80]	13.40 - 2.60]	14.20 - 3.40]	15 - 4.20]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

هـ - اختبار ألفا كرونباخ: وذلك لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

و - معامل الارتباط بيرسون: ويعنى بقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وقد تم

استخدامه لقياس الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{cov(x,y)}{\sigma x.\sigma y}$$

ز - اختبار (T) في حالة عينة واحدة (t- test): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد

وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي (3) أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من

دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

د - اختبار T (t-test) للعينة المستقلة: ويستعمل لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي

على خيارين للإجابة.

ط - اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أو لا.

ي - اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد (One Way Analysis of Anov )

(variance): لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعة البيانات.

ك - نموذج الانحدار: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات

المستقلة والتابعة.

### II-3- اختبار أداة الدراسة:

سنقوم بدراسة الصدق الظاهري والبنائي لأداة الدراسة (الاستبيان)، وكذا دراسة ثباتها وهذا على النحو

التالي:

II-3-1: صدق أداة الدراسة (الاستبيان): ويقصد بصدق أداة الدراسة أن تشمل الاستمارة كل

العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من جهة، ووضوح فقراتها و مفرداتها من جهة أخرى، وقد تم التأكد

من صدق أداة الدراسة بطريقتين هما:

أ - الصدق الظاهري لأداة الدراسة (صدق المحكمين): بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان تم عرضه

على مجموعة من الأساتذة المختصين لمناقشته قبل اللجوء إلى توزيعه على عينة البحث بشكل صحيح

وبطريقة علمية، وتضمنت قائمة المحكمين أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمالية والتدقيق،

وتتمثل هذه القائمة في:

أ- زعرات فريد، أستاذ في علوم المحاسبة والتدقيق بجامعة جيجل.

أ- فيصل قميحة، أستاذ في علوم المحاسبة والتسويق بجامعة جيجل.

-أ. عمران بوريب، أستاذ في علوم المالية بجامعة جيجل.

-أ. عمر بوجميعة، أستاذ في علوم المالية بجامعة جيجل.

وباعتماد النسبة 80 % من آراء الخبراء بالموافقة على العبارة، تكون العبارة معتمدة وتحذف العبارة التي لا يوافق عليها أكثر من 20 % من الخبراء، وهكذا أصبح المقياس في شكله النهائي (أنظر الملحق رقم(02)).

ب- صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان (الصدق البنائي): تم توزيع الاستبيان على العينة محل الدراسة والبالغ حجمها (30)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحاور التابعة له (أنظر الملحق رقم (02))، وهي كما يلي:

• الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية:

▪ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية): يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الجزء الأول من المحور الثاني والمعدل الكلي لعباراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

## الجدول رقم (05): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.818	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن تصنيفات الأصول غير الجارية (أصول عينية، أصول مالية، أصول معنوية).
0.000	0.636	2_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة في قائمة المركز المالي عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة الصنع، نصف مصنعة، مواد أولية).
0.000	0.620	3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة.
0.000	0.676	4_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن المشكوك فيهم في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي.
0.000	0.700	5_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن طبيعة الخزينة فيما إذا كانت ايجابية (خزينة أصول) أو سلبية (خزينة خصوم).
0.000	0.652	6_ تفصح مؤسستي عن كل العمليات التي تمس رأس المال.
0.000	0.693	7_ تفصح مؤسستي عن كل الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال قائمة المركز المالي.
0.000	0.617	8_ لا تقوم مؤسستي بإجراء مقاصة بين بنود الأصول والخصوم إلا إذا كانت قانونية.
0.023	0.413	9_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن خصومها غير الجارية التي تتضمن الفائدة (مثل القروض طويلة الأجل).
0.000	0.679	10_ تفصح مؤسستي عن الأساس المستخدم في إعادة تقييم أصولها (القيمة العادلة، التكلفة التاريخية...).
0.001	0.574	11_ تفصح مؤسستي عن المعلومات بخصوص طرق إهلاك الأصول.
0.000	0.737	12_ تفصح مؤسستي عن طرق تقييم المخزون.
0.000	0.602	13_ تفصح مؤسستي عن المؤونات المخصصة لمواجهة مصاريف قد تتكبدها مستقبلا.
0.000	0.738	14_ تفصح مؤسستي عن مبلغ الضرائب المؤجلة.
0.000	0.600	15_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة المركز المالي في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.000	0.747	16_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة المركز المالي لي.
0.007	0.480	17_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة المركز المالي في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة

موجبة، مما يدل على أن عبارات الجزء الأول من المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

▪ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):** يوضح الجدول

الموالي معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني والمعدل الكلي لعباراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

**الجدول رقم (06): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني**

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.744	1_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم المماثلة.
0.000	0.668	2_ تفصح مؤسستي عن مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
0.031	0.282	3_ تفصح مؤسستي عن الخسائر الطارئة وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
0.000	0.643	4_ تفصح مؤسستي عن المبيعات والإيرادات التشغيلية.
0.035	0.387	5_ تفصح مؤسستي عن بنود الأنشطة العادية والمالية.
0.000	0.694	6_ لا تقوم مؤسستي بعملية المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا كانت قانونية.
0.022	0.415	7_ تفصح مؤسستي عن نتيجة الأنشطة العادية.
0.005	0.503	8_ تفصح مؤسستي عن النتيجة الصافية قبل التوزيع.
0.000	0.701	9_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة الدخل في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.000	0.734	10_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة الدخل لي.
0.000	0.622	11_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة الدخل في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن قيمة  $r$  المحسوبة

موجبة، مما يدل على أن عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

▪ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث ( قائمة التدفقات النقدية):** يوضح الجدول الموالي معاملات

الارتباط بين كل عبارة من عبارات الجزء الثالث من المحور الثاني والمعدل الكلي لعباراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

## الجدول رقم (07): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات
0.002	0.541	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن مداخل ومخارج الموجودات المالية خلال السنة المالية حسب مصدرها.
0.000	0.710	2_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية.
0.000	0.613	3_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية بخصوص الأنشطة الاستثمارية (عمليات سحب أموال عند الاقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
0.000	0.725	4_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية (تغير حجم الأموال الخاصة أو القروض).
0.000	0.662	5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التدفقات النقدية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.000	0.650	6_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة التدفقات النقدية لي.
0.000	0.602	7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التدفقات النقدية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن عبارات الجزء الثالث من المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

▪ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الجزء الرابع من المحور الثاني والمعدل الكلي لعباراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

## الجدول رقم (08): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات
0.000	0.817	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن أثار التغييرات في السياسات المحاسبية المستخدمة.
0.000	0.719	2_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن أثار تصحيح الأخطاء المحاسبية.
0.000	0.690	3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن عمليات الرسمة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
0.002	0.545	4_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة.
0.000	0.673	5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التغييرات في حقوق الملكية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.001	0.572	6_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة التغييرات في حقوق الملكية لي.
0.000	0.797	7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التغييرات في حقوق الملكية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن عبارات الجزء الرابع من المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: الميزة التنافسية: يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني والمعدل الكلي لعباراته.



## الجدول رقم (09): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات
0.029	0.398	1_ نسعى لبيع منتجاتنا بسعر تنافسي بالمقارنة مع سعر المنافسين.
0.004	0.510	2_ نسعى لبيع منتجاتنا بنفس سعر المنافسين مع تقديم خدمات إضافية (خدمات ما بعد البيع، الصيانة...).
0.000	0.648	3_ نهدف إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
0.000	0.636	4_ نعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية.
0.000	0.671	5_ نأخذ بعين الاعتبار احتياجات ورغبات المستهلكين عند إنتاج منتجاتنا.
0.000	0.486	6_ نحترم مواصفات التصميم عند إنتاج منتجاتنا.
0.006	0.664	7_ نهتم باحترام مواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن.
0.000	0.762	8_ نهدف إلى ابتكار خصائص جديدة لمنتجاتنا يصعب على المنافسين تقليدها.
0.000	0.696	9_ نسعى إلى توظيف عمال يمتلكون قدرات ومؤهلات عالية.
0.000	0.799	10_ نعمل على ترسيخ صورتنا في ذهن الزبون لضمان ولاءه لمنتجاتنا.
0.000	0.792	11_ نهتم بالجانب التسويقي لنضمن تزويد الزبائن بالمنتجات التي يحتاجونها.
0.000	0.713	12_ نعمل على امتلاك مختلف الوسائل المتطورة لتحديث منتجاتنا.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن قيمة r المحسوبة موجبة، مما يدل على أن عبارات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

**ج- صدق الاتساق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان.

• **صدق الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني:** مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية: يعبر عن مدى ارتباط أجزاء المحور الثاني كما هو مبين في الجدول الموالي:

## الجدول رقم(10): الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني

الجزء	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	قائمة المركز المالي	0.962	0.000
الثاني	قائمة الدخل	0.942	0.000
الثالث	قائمة التدفقات النقدية	0.898	0.000
الرابع	قائمة التغيرات في حقوق الملكية	0.879	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي لهذا المحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل جزء أقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة موجبة وهذا ما يثبت صدق عبارات المحور الثاني بكل أجزائه.

- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة: ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان كما يوضحه الجدول الموالي:

## الجدول رقم(11): الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الثاني	مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية.	0.990	0.000
الثالث	الميزة التنافسية.	0.833	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة موجبة، مما يدل على أن محاور الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

## II-3-2: ثبات أداة الدراسة (الاستبيان): يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس

النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وللتحقق من ثبات الاستبيان تم قياس معامل "ألفا كرونباخ" (أنظر الملحق رقم (02))، والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح،

حيث أنه كلما كانت قيمته أكبر أو تساوي 0.60 كان المعامل مقبولاً، وكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضاً، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(12): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الثاني	42	0.951
الثالث	12	0.868
جميع المحاور		0.960

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وبالبلغة 0.60، وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبيان، وبالتالي هي قابلة للدراسة والتحليل.

### III- تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

#### III-1- تحليل النتائج الشخصية لعينة الدراسة:

يتمثل المحور الأول من الاستبيان في البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة والتي تتمثل في الجنس، السن، المستوى الدراسي، الوظيفة وعدد سنوات الخبرة.

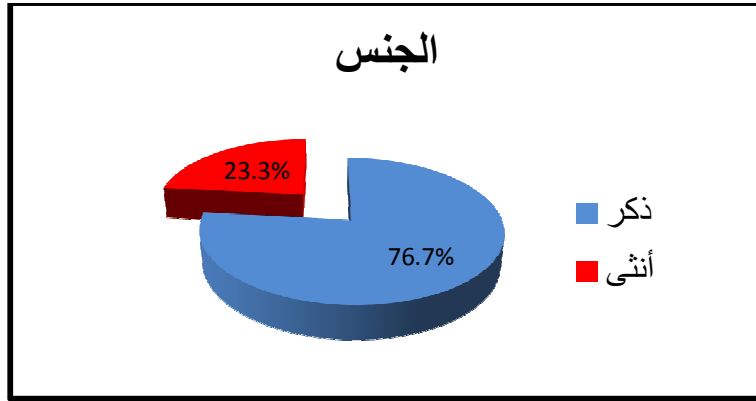
#### III-1-1: التوزيع حسب الجنس: يمكن تحديد خاصة الجنس وفق الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم(13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية (%)
ذكر	23	76.7 %
أنثى	07	23.3 %
المجموع	30	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

## الشكل رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن أغلب أفراد العينة من الذكور، حيث بلغ عددهم "23" ذكر،

أي ما يعادل 76.7% في حين بلغ عدد الإناث "07" أي ما يعادل نسبة 23.3%.

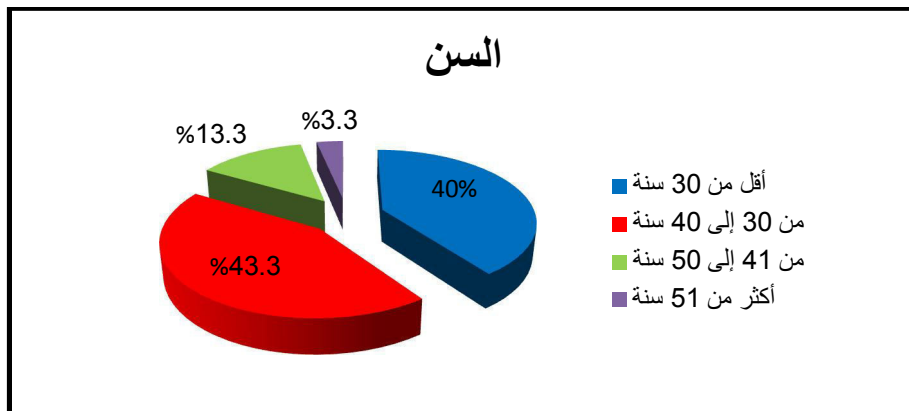
III-1-2: التوزيع حسب السن: يمكن توضيح خاصية السن من خلال الجدول التالي:

## الجدول رقم(14): توزيع أفراد العينة حسب السن

النسبة المئوية (%)	التكرارات	الفئة العمرية (السن)
40 %	12	أقل من 30 سنة
43.3 %	13	من 30 إلى 40 سنة
13.3 %	04	من 41 إلى 50 سنة
3.3 %	1	أكثر من 51 سنة
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

## الشكل رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

يلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة، حيث بلغ عددهم "13" فرداً، أي ما نسبته 43.3%، ثم تليها الفئتين العمريتين على التوالي أقل من 30 سنة، ومن 41 إلى 50 سنة بعدد أفراد "12" و"04" أفراد، بنسبة 40% و 13.3%، أما الفئة العمرية أكثر من 50 سنة فتضم فرداً واحداً فقط أي ما نسبته 3.3%.

III-1-3: التوزيع حسب المستوى الدراسي: يمكن توضيح خاصية المستوى الدراسي وفق ما

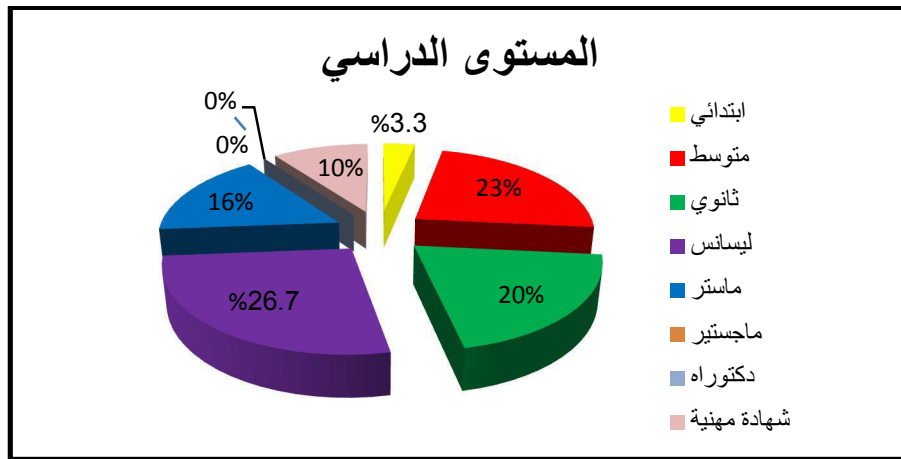
يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم(15): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

النسبة المئوية (%)	التكرارات	المستوى الدراسي
3.3 %	01	إبتدائي
23 %	07	متوسط
20 %	06	ثانوي
26.7 %	08	ليسانس
16 %	05	ماستر
-	-	ماجستير
-	-	دكتوراه
10 %	03	شهادة مهنية
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

الشكل رقم(08): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة من فئة المستوى الدراسي ليسانس، حيث بلغ عددهم "8" أفراد والمقدرة نسبتهم ب: 26.7%، ثم فئة المستوى الدراسي متوسط ب "7" أفراد وبنسبة 23%، ثم تليها فئة المستوى الدراسي ثانوي وعدد أفرادها "6" بنسبة 20%، تليها فئة المستوى الدراسي ماستر وعدد أفرادها "5" بنسبة 16%، ثم فئة المستوى الدراسي الحاملين لشهادات مهنية والبالغ عددهم "3" أفراد بنسبة 10%، وأخيرا فئة المستوى الدراسي إبتدائي والتمثلة في فرد واحد بنسبة 3.3%، أما فئة المستوى الدراسي ماجستير ودكتوراه فهي منعدمة في المؤسسة للعينة محل الدراسة.

III-1-4: التوزيع حسب الوظيفة: يمكن توضيح خاصية الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول

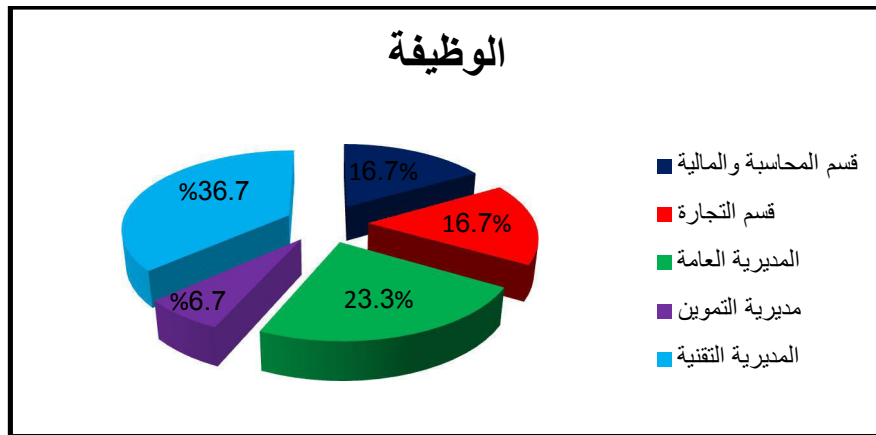
والشكل المواليين:

الجدول رقم(16): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
قسم المحاسبة والمالية	5	16.7%
قسم التجارة	5	16.7%
المديرية العامة	7	23.3%
مديرية التموين	2	6.7%
المديرية التقنية	11	36.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

الشكل رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة من الموظفين في المديرية التقنية حيث بلغ عددهم "11" فردا بنسبة 36.7%، تليها فئة الموظفين بالمديرية العامة وبلغ عدد أفرادها "7" أفراد بنسبة

23.3%، ثم فئة الموظفين في كل من قسم المحاسبة والمالية وقسم التجارة على التوالي والبالغ عدد أفراد كل منهما "5" أفراد وبنفس النسبة التي قدرت ب: 16.7%، وأخيرا موظفي مديرية التمويل البالغ عدد أفرادها "2" فرد بنسبة 6.7%.

III-1-5: التوزيع حسب سنوات الخبرة: يمكن توضيح خاصية سنوات الخبرة وفق ما يوضحه

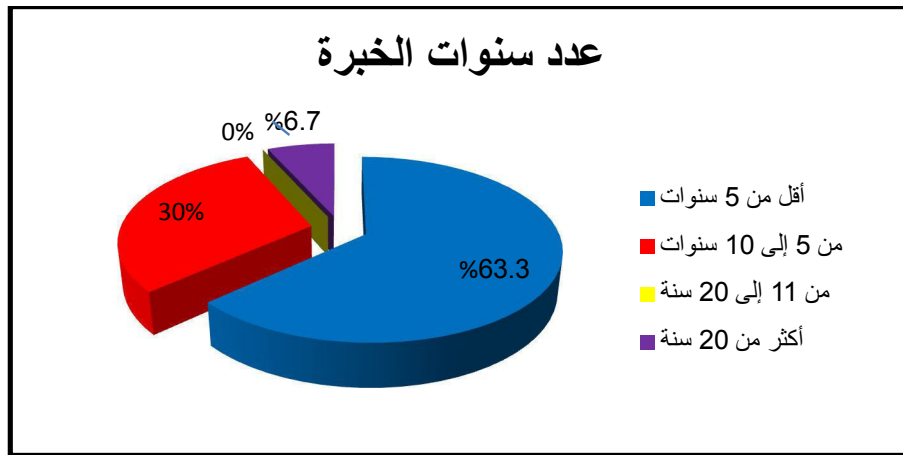
الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم(17): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	19	63.3 %
من 5 إلى 10 سنوات	9	30 %
من 11 إلى 20 سنة	-	-
أكثر من 20 سنة	2	6.7 %
المجموع	30	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

الشكل رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss وبرنامج Excel.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة تقل عن 05 سنوات، حيث بلغ عددهم "19" فردا بنسبة 63.3%، ثم نجد فئة مفردات العينة الذين لديهم خبرة تتراوح من 05 سنوات إلى غاية 10 سنوات والبالغ عدد أفرادها "09" أفراد بنسبة 30%، أما بالنسبة لفئة الموظفين ذوي خبرة من 11 سنة إلى 20 سنة فهي غير موجودة في عينة الدراسة، بينما فئة الأشخاص الذين لديهم خبرة تفوق 20 سنة فقد شملت فردين فقط بنسبة 6.7%.

## III-2- تحليل نتائج الدراسة:

وسنقوم بتحليل نتائج الدراسة كما يلي:

III-2-1: تحليل فقرات الاستبيان: لتحليل الفقرات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 تقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض، ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية (أنظر الملحق رقم (03)).

أ- تحليل فقرات المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة بمتطلبات

العرض والإفصاح المحاسبي: سنقوم بتحليل أجزاء المحور الثاني كما يلي:

• تحليل فقرات الجزء الأول: قائمة المركز المالي



## الجدول رقم(18): تحليل فقرات الجزء الأول

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.000	7.374	0.74	04	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن تصنيفات الأصول غير الجارية ( أصول عينية، أصول مالية، أصول معنوية).
0.000	6.496	0.76	3.9	2_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة في قائمة المركز المالي عن تصنيفات المخزونات(منتجات تامة الصنع، نصف مصنعة، مواد أولية).
0.000	7.883	0.69	04	3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة.
0.000	8.449	0.69	4.0667	4_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن المشكوك فيهم في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي.
0.000	5.442	0.80	3.8	5_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن طبيعة الخزينة فيما إذا كانت ايجابية (خزينة أصول) أو سلبية (خزينة خصوم).
0.000	6.513	0.78	3.9333	6_ تفصح مؤسستي عن كل العمليات التي تمس رأس المال.
0.000	6.922	0.76	3.9667	7_ تفصح مؤسستي عن كل الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال قائمة المركز المالي.
0.000	6.530	0.70	3.8333	8_ لا تقوم مؤسستي بإجراء مقاصة بين بنود الأصول والخصوم إلا إذا كانت قانونية
0.000	7.918	0.67	3.9667	9_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن خصومها غير الجارية التي تتضمن الفائدة (مثل القروض طويلة الأجل).
0.000	6.922	0.76	3.9667	10_ تفصح مؤسستي عن الأساس المستخدم في إعادة تقييم أصولها (القيمة العادلة، التكلفة التاريخية...).
0.000	5.473	0.83	3.8333	11_ تفصح مؤسستي عن المعلومات بخصوص طرق إهلاك الأصول.
0.000	5.413	0.94	3.9333	12_ تفصح مؤسستي عن طرق تقييم المخزون.
0.002	3.357	1.03	3.6333	13_ تفصح مؤسستي عن المؤونات المخصصة لمواجهة مصاريف قد تتكبدها مستقبلا.
0.000	7.370	0.71	3.9667	14_ تفصح مؤسستي عن مبلغ الضرائب المؤجلة.
0.097	1.717	1.28	3.40	15_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة المركز المالي في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.005	3.071	1.07	3.6	16_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة المركز المالي لي.
0.423	0.812	1.35	3.2	17_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة المركز المالي في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS.

**الفقرة الأولى:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن تصنيفات الأصول غير الجارية (أصول عينية، أصول مالية، أصول معنوية)، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.374 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة الصنع، نصف مصنعة، مواد أولية) ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.496 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.883 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن الزبائن المشكوك فيهم، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.0667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.449 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 هذا يدل على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي.

**الفقرة الخامسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح عن طبيعة الخزينة فيما إذا كانت إيجابية (خزينة أصول) أو سلبية (خزينة خصوم)، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.8 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.442 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن كل العمليات التي تمس رأس المال، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.933 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.513 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن كل الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال قائمة المركز المالي، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.922 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثامنة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة لا تقوم بإجراء مقاصة بين بنود الأصول والخصوم إلا إذا كانت قانونية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.833 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.530 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة التاسعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن خصومها غير الجارية التي تتضمن الفائدة (القروض طويلة الأجل)، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 7.918 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة العاشرة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح على الأساس المستخدم في إعادة تقييم أصولها (القيمة العادلة، التكلفة التاريخية...)، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.922 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الحادية عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن المعلومات بخصوص طرق اهتلاك الأصول، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.3833 وهو ينتمي إلى المجال  $[2.60 - 3.40]$ ، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.473 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن طرق تقييم المخزون، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.413 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن المؤونات المخصصة لمواجهة مصاريف قد تتكبدها مستقبلاً، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.6333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة الذي تساوي 3.357 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن مبلغ الضرائب المؤجلة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.370 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الخامسة عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بعرض قائمة المركز المالي في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.40 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 1.717 وهي أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.097 وهي أكبر من 0.05.

**الفقرة السادسة عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بإيصال قائمة المركز المالي لمختلف المصالح والأطراف المعنية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.6 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.071 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أصغر من 0.05.

**الفقرة السابعة عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بنشر قائمة المركز المالي في المواقع الإلكترونية الخاصة بها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.2 وهو ينتمي إلى المجال [2.60 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.812

وهي أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.423 وهي أكبر من 0.05.

• تحليل فقرات الجزء الثاني: قائمة الدخل

الجدول رقم (19): تحليل فقرات الجزء الثاني

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.000	5.706	0.93	3.9667	1_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم المماثلة.
0.000	6.547	0.81	3.9667	2_ تفصح مؤسستي عن مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية.
0.001	3.525	0.93	3.6	3_ تفصح مؤسستي عن الخسائر الطارئة وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
0.000	7.370	0.72	3.9667	4_ تفصح مؤسستي عن المبيعات والإيرادات التشغيلية.
0.000	6.139	0.80	3.9	5_ تفصح مؤسستي عن بنود الأنشطة العادية والمالية.
0.000	6.139	0.80	3.9	6_ لا تقوم مؤسستي بعملية المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا كانت قانونية.
0.000	9.133	0.64	4.0667	7_ تفصح مؤسستي عن نتيجة الأنشطة العادية.
0.000	7.878	0.72	4.0333	8_ تفصح مؤسستي عن النتيجة الصافية قبل التوزيع.
0.63	1.934	1.13	3.4	9_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة الدخل في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.000	4.490	0.94	3.7667	10_ تلتزم مؤسستي بإبصال قائمة الدخل لي.
0.169	1.409	1.30	3.3333	11_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة الدخل في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم المماثلة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي

يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.706 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيبات المعنوية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.547 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن الخسائر الطارئة وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.6 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 3.525 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن المبيعات والإيرادات التشغيلية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 7.370 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الخامسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن بنود الأنشطة العادية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.139 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة لا تقوم بعملية المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا كانت قانونية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.9 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.139 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن نتيجة الأنشطة العادية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.0667 وهو ينتمي إلى المجال

[4.20 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.133 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثامنة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن نتيجة الصافية قبل التوزيع، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.0333 وهو ينتمي إلى المجال [4.20 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.878 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة التاسعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بعرض قائمة الدخل في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.4 وهو ينتمي إلى المجال [4.20 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 1.934 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.63 وهي أكبر من 0.05.

**الفقرة العاشرة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تقوم بإيصال قائمة الدخل للأطراف المعنية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.7667 وهو ينتمي إلى المجال [4.20 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.490 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الحادية عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بنشر قائمة الدخل في المواقع الإلكترونية الخاصة بها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 2.60]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 1.409 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.169 وهي أكبر من 0.05.

#### • تحليل فقرات الجزء الثالث: قائمة التدفقات النقدية

## الجدول رقم (20): تحليل فقرات الجزء الثالث

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.000	9.143	0.99	4.1667	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن مداخيل ومخارج الموجودات المالية خلال السنة المالية حسب مصدرها.
0.000	6.139	0.80	3.9	2_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية.
0.000	5.066	0.94	3.8667	3_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية بخصوص الأنشطة الاستثمارية (عمليات سحب أموال عند الاقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
0.000	6.922	0.76	3.9667	4_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية (تغير حجم الأموال الخاصة أو القروض).
0.007	2.919	1.19	3.6333	5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التدفقات النقدية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.002	3.471	01	3.6333	6_ تلتزم مؤسستي بإبصال قائمة التدفقات النقدية لي.
0.194	1.329	1.24	3.3	7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التدفقات النقدية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح عن مداخيل ومخارج الموجودات المالية خلال السنة المالية حسب مصدرها، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.1667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.143 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.139 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية (عمليات سحب الأموال عند الاقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول



طويلة الأجل)، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.8667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.066 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.697، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية (تغير حجم الأموال الخاصة أو القروض)، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.9667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 6.922 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الخامسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن قائمة التدفقات النقدية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.6333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 2.919 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.007 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تقوم بإيصال قائمة التدفقات النقدية للأطراف المعنية، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.6333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 3.471 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بنشر قائمة التدفقات النقدية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.3 وهو ينتمي إلى المجال [2.60 - 3.40]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 1.329 وهي أصغر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.194 وهي أكبر من 0.05.

#### • تحليل فقرات الجزء الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

## الجدول رقم (21): تحليل فقرات الجزء الرابع

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.000	4.738	0.92	3.8	1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن أثار التغيرات في السياسات المحاسبية المستخدمة.
0.001	3.597	0.96	3.6333	2_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن أثار تصحيح الأخطاء المحاسبية.
0.000	9.109	0.68	4.1333	3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
0.000	4.397	01	3.8	4_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة.
0.326	01	1.28	3.233	5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
0.011	2.715	1.01	3.5	6_ تلتزم مؤسستي بإبصال قائمة التغيرات في حقوق الملكية لي.
0.024	2.386	1.22	3.5	7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

**الفقرة الأولى:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بالإفصاح عن أثار التغيرات في السياسات المحاسبية، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.8 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.738 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن أثار تصحيح الأخطاء المحاسبية، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.6333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 3.597 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.1333 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.109 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تفصح عن توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.8 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.397 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000.

**الفقرة الخامسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسة تقوم بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.233 وهو ينتمي إلى المجال [2.60 - 3.40]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 01 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.326 وهي أكبر من 0.05.

**الفقرة السادسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تلتزم بإيصال قائمة التغيرات في حقوق الملكية للأطراف المعنية، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.5 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.715 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.011 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تقوم بنشر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها، وذلك يتجلى من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.5 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.386 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05.

#### • تحليل فقرات المحور الثالث: الميزة التنافسية

## الجدول رقم (22): تحليل فقرات المحور الثالث

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.000	10.79	0.63	4.233	1_ نسعى لبيع منتجاتنا بسعر تنافسي بالمقارنة مع سعر المنافسين.
0.000	4.738	0.92	3.80	2_ نسعى لبيع منتجاتنا بنفس سعر المنافسين مع تقديم خدمات إضافية (خدمات ما بعد البيع، الصيانة...).
0.000	7.883	0.69	04	3_ نهدف إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
0.000	8.449	0.68	4.0667	4_ نعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية.
0.000	10.016	0.59	4.0661	5_ نأخذ بعين الإعتبار احتياجات ورغبات المستهلكين عند إنتاج منتجاتنا.
0.000	6.289	0.87	04	6_ نحترم مواصفات التصميم عند إنتاج منتجاتنا.
0.000	6.139	0.80	3.90	7_ نهتم باحترام مواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن.
0.000	4.942	0.88	3.8	8_ نهدف إلى ابتكار خصائص جديدة لمنتجاتنا يصعب على المنافسين تقليدها.
0.000	5.221	0.87	3.833	9_ نسعى إلى توظيف عمال يمتلكون قدرات ومؤهلات عالية.
0.000	7.443	0.78	4.066	10_ نعمل على ترسيخ صورتنا في ذهن الزبون لضمان ولاءه لمنتجاتنا.
0.000	6.998	0.80	4.033	11_ نهتم بالجانب التسويقي لنضمن تزويد الزبائن بالمنتجات التي يحتاجونها.
0.006	2.971	1.29	3.7	12_ نعمل على امتلاك مختلف الوسائل المتطورة لتحديث منتجاتنا.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS.

**الفقرة الأولى:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تسعى لبيع منتجاتها بسعر تنافسي بالمقارنة مع سعر المنافسين، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.233 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.79 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تسعى لبيع منتجاتها بنفس سعر المنافسين مع تقديم خدمات إضافية (خدمات ما بعد البيع، الصيانة...)، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.80 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.738 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تسعى إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.883 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.0667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.449 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الخامسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار احتياجات ورغبات المستهلكين عند إنتاج منتجاتها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.0667 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.016 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تحترم مواصفات التصميم عند إنتاج منتجاتها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.289 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تهتم باحترام مواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.90 وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.20]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.139 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثامنة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تهدف إلى ابتكار خصائص جديدة لمنتجاتها يصعب على المنافسين تقليدها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.8 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.942 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة التاسعة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تسعى إلى توظيف عمال يمتلكون قدرات ومؤهلات عالية، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.833 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.221 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة العاشرة:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تعمل على ترسيخ صورتها في ذهن الزبون لضمان ولاءه لمنتجاتها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.066 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.443 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الحادية عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة بالجانب التسويقي لتضمن تزويد الزبائن بالمنتجات التي يحتاجونها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 4.03 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.998 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية عشر:** يلاحظ من الجدول السابق أنّ أفراد العينة موافقين على أن المؤسسة تعمل على امتلاك مختلف الوسائل المتطورة لتحديث منتجاتها، ويتجلى ذلك من خلال المتوسط الحسابي للفقرة الذي يساوي 3.7 وهو ينتمي إلى المجال  $[3.40 - 4.20]$ ، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.971 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05.

### III-3- اختبار الفرضيات:

III-3-1: اختبار التوزيع الطبيعي: من أجل التحقق من أن البيانات تتبّع التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختبار (shapiro\_wilk) تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب المعلمية في اختبار الفرضيات، كما تشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعياً (أنظر الملحق (03))، ومن خلال برنامج spss يمكن إجراء هذا الاختبار كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (SW)

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع المحاور	0.924	0.340

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع المحاور أكبر من 0.05 وهذا يدل أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً.

III-3-2: اختبار ملائمة وخطية العلاقات: بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغير المستقل والتي تفسرها معادلة الانحدار جيداً. ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات البحث.

الجدول رقم (24): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الميزة التنافسية	الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية	الانحدار SSR	4.644	1	4.644	35.279	0.000
		البواقي SSE	3.686	28	0.132		
		الكل SST	8.330	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يقدم الجدول السابق اختبار لمدى صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة، وتبعاً لانخفاض معنوية F المحسوبة والتي قدرت بـ 0,000 عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في كل العلاقات فإن هذا يدل على خطية النماذج وأن خط الانحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الانحدار معنوي، وبهذا يكون فرض تحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرين قد تحقق، وبالتالي ننتقل إلى اختبار الفرضيات.

ومن أجل اختبار فرضيات البحث قمنا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية ( $H_1$ ) وبالتالي الفرضية البديلة ( $H_0$ ) مرفوضة.

- إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أصغر من قيمة  $t$  الجدولية نرفض الفرضية ( $H_1$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_0$ ).

- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار  $T$  للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية ( $H_1$ ).

- إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار  $T$  للعينة أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نقبل الفرضية ( $H_1$ ).

### III-3-3: اختبار الفرضية الأولى: تتصّ الفرضية الأولى على أنه:

$H_0$  : المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة لا تلتزم بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.

$H_1$  : المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تلتزم بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.

وللتحقق من هذه الفرضية تمّ استخدام ( $t$ - test) لاستخراج قيمة ( $t$ ) للعبارات الخاصة بنظرة أفراد العينة للإفصاح المحاسبي ومدى التزام مؤسستهم بتطبيقه، ومقارنتها بقيمة ( $t$ ) الجدولية (أنظر الملحق رقم (03))، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

### الجدول رقم (25): نتائج اختبار $T_{test}$ لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة $t$ المحسوبة	قيمة $t$ الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
	8.027	2.045	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة $\alpha = 0.05$				DF=N-1= 29

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 8.027 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$  أي أن المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تلتزم بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية، وهذا ما أكدته تعريف زوبينة بن فرج الذي يؤكد على إلزام الشركة بالقيام بتقديم المعلومات وتوصيلها بصفة دورية، أو في الحالات الاستثنائية إلى الجهات المستفيدة.



## III-3-2: اختبار الفرضية الثانية: تتصّ الفرضية الثانية على أنه:

$H_0$  : المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة لا تمتلك ميزة تنافسية.

$H_1$  : المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة تمتلك ميزة تنافسية.

وللتحقّق من هذه الفرضية تمّ استخدام (t- test) لاستخراج قيمة (t) للعبارات الخاصّة بنظرة أفراد العيّنة للميزة التنافسية بمؤسستهم، ومقارنتها بقيمة (t) الجدولية (أنظر الملحق رقم (03))، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

## الجدول رقم (26): نتائج اختبار T\_test لاختبار الفرضية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	9.794	
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.794 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$  أي أن المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة تمتلك ميزة تنافسية، حيث أكد على ذلك مصطفى أبو بكر في كتابه، أنه على المؤسسة امتلاك قدرة تنافسية من خلال قدرتها على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.

## III-3-4: اختبار الفرضية الثالثة: تتصّ الفرضية الثالثة على أنه:

$H_0$  : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق متطلبات العرض والإفصاح في صلب القوائم المالية وتحقيق الميزة التنافسية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لدى المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة.

$H_1$  : هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق متطلبات العرض والإفصاح في صلب القوائم المالية وتحقيق الميزة التنافسية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لدى المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة.

وسيتّم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير تطبيق المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة لضوابط العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على تحقيق الميزة التنافسية (أنظر الملحق رقم (03)).

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل (مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعيّنة محل الدراسة متطلبات العرض والإفصاح في صلب القوائم المالية)، والمتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم(27): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة

		معامل الارتباط r		0.747	
		معامل الارتباط R <sup>2</sup>		0.558	
		قيمة (F) = 35.279		مستوى المعنوية = 0.000	
		عند $\alpha = 0.05$			
النموذج	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة		معنوية (t)
	B	الخطأ المعياري	بيتا ( $\beta$ )	قيمة (t)	
الثابت constant	1.133	0.480	-	2.359	0.026
تطبيق المؤسسة الاقتصادية لضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية	0.746	0.126	0.747	5.940	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

يظهر الجدول أعلاه أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد R<sup>2</sup> قد بلغت قيمته 0.558، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل "الإفصاح المحاسبي" في سلوك المتغير التابع "تحقيق الميزة التنافسية" بنسبة 55.5% أما باقي النسبة المقدرة 45.5% من تأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير حالة المتغير المستقل، وبلغ معامل الارتباط (r) بـ 0.747 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، كما تشير قيمة F التي ظهرت بـ 35.279 معنوية بمستوى الثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

كما يلاحظ أن معلمة الميل (معامل الانحدار) والذي يمثل المتغير المستقل بلغ 0.746، مما يشير أيضا إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يشير إلى معنويتها إحصائيا، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 1.133 بمستوى معنوي 0.026 وهي أقل من 0.05 وهذا يشير إلى معنويتها إحصائيا.

وبالتالي نستنتج من خلال ما سبق من التحليل لنتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق متطلبات العرض والإفصاح في صلب القوائم المالية وتحقيق الميزة التنافسية عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  لدى المؤسسة الاقتصادية للعيونة محل الدراسة. وهو ما أكده الباحث حاج قويدر قورين في أطروحته بأن الإفصاح المحاسبي يعتبر من أهم المداخل التي تساهم في تحقيق الميزة التنافسية حيث يلعب دورا كبيرا في تقوية المركز التنافسي للمؤسسة من خلال جعل الإدارة تسعى دائما لتحسين صورتها الذهنية للأطراف الخارجية، وكذا قدرة المؤسسة على

استقطاب متعاملين جدد من الموردين والدائنين وخاصة المستثمرين في سوق الأوراق المالية وهو ما ينعكس إيجاباً على القيمة السوقية للمؤسسة ويعزز من مركزها التنافسي في بيئتها التنافسية.

### III-3-5: اختبار الفرضية الرابعة: تنصّ الفرضية الرابعة على أنه:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى للعوامل الشخصية.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى العوامل الشخصية. وقد تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي" لاختبار الفروق، بالإضافة إلى اختبار (t-test) لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية تعزى للعوامل الشخصية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ . (أنظر الملحق رقم (03)).

### أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنصّ الفرضية الفرعية الأولى على أنه:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الجنس.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الجنس.

والجدول التالي يوضّح اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

### الجدول رقم (28): اختبار الفروق بالنسبة للجنس

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس	
0.677	0.396	0.54761	3.8417	23	ذكر	جميع
	0.452	0.42921	3.7520	7	أنثى	المحاور

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.677 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة بالنسبة لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

**ب\_ اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** تنصّ الفرضية الفرعية الثانية على أنه:

**H<sub>0</sub>**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير السن.

**H<sub>1</sub>**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير السن.

والجدول التالي يوضّح اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير السن:

**الجدول رقم(29): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير السن**

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة حرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية	داخل المجموعات	0.822	03	0.274	1.028	0.396
	بين المجموعات	6.924	26	0.266		
	المجموع	7.746	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.396 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء العينة بالنسبة لمتغير السن.

**ج \_ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تنصّ الفرضية الفرعية الثالثة على أنه:

**H<sub>0</sub>**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير المستوى الدراسي.

**H<sub>1</sub>**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير المستوى الدراسي.

والجدول التالي يوضّح اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغيّر المستوى الدراسي:

الجدول رقم(30): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة حرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية	داخـل المجموعات	0.683	05	0.137	0.464	0.799
	بين المجموعات	7.063	24	0.294		
	المجموع	7.746	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.799 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي عند مستوى دلالة 0.05.

د \_ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تتصّ الفرضية الفرعية الرابعة على أنه:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الوظيفة.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الوظيفة.

والجدول التالي يوضّح اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغيّر الوظيفة:

الجدول رقم(31): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة حرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية	داخـل المجموعات	0.389	04	0.097	0.331	0.855
	بين المجموعات	7.356	25	0.294		
	المجموع	7.746	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.855 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة بالنسبة لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

هـ\_ اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: تتصّ الفرضية الفرعية الخامسة على أنه:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات الباحثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الخبرة.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0,05$  لإجابات الباحثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة تعزى إلى متغير الخبرة.

والجدول التالي يوضّح اختبار الفروق بين آراء الباحثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم(32): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة حرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية	داخل المجموعات	0.482	02	0.241	0.896	0.420
	بين المجموعات	7.263	27	0.269		
	المجموع	7.746	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.420 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة بالنسبة لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

## الخلاصة:

من خلال ما سبق يمكن القول أن هذا الفصل يعد مكملاً للفصول السابقة وذلك بغية التحقق ميدانياً من الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، حيث قمنا بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان على عينة مديرية المحاسبة والمالية، مديرية التجارة، مديرية الإدارة العامة، مديرية التموين والمديرية التقنية بالمؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل، وبالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية قمنا بتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية وذلك من أجل الإجابة على الأسئلة المقترحة والتي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها.

الخاتمة



بعد تحليل موضوع الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية في الجانب النظري، وتحليل دوره في تحقيق الميزة التنافسية بمؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل بالجانب التطبيقي أمكن من الخروج بعدة نتائج واقتراحات تتمثل في:

#### أ- النتائج:

يمكن أن تجمع النتائج التي توصلت إليها الدراسة بمجموع النتائج الخاصة بالدراسة النظرية، والنتائج الخاصة بالدراسة التطبيقية.

وفيما يخص النتائج الخاصة بالدراسة النظرية فيمكن حصرها في:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال التي تعني نقل المعلومات المالية للمستخدمين الداخليين والخارجيين.

- تطور مفهوم الإفصاح المحاسبي عبر العصور بتطور الفكر المحاسبي وتبعاً لعدة أحداث اقتصادية لعل أبرزها ظهور شركات المساهمة.

- يشترط في الإفصاح المحاسبي أن يلبي حاجات المستخدمين من المعلومات التي تفيدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات شفافة خالية من الغموض والتضليل.

- للإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع ويتميز كل نوع بمجموعة من الخصائص التي تتعلق بالمعلومة الواجب توفيرها لمستخدميها.

- يخضع الإفصاح المحاسبي لمجموعة من المحددات هي نوعية المستخدمين، الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح، والمنظمات والمؤسسات الدولية.

- للإفصاح المحاسبي شروط ومقومات وقواعد يستند عليها لتحقيق الغاية المرجوة منه.

- للإفصاح المحاسبي عدة أساليب وأهمها الإفصاح في القوائم والتقارير المالية.

- تعتبر التنافسية مفهوم متعدد الأبعاد يعتمد تحقيقها في قدرة المؤسسة على التميز على المؤسسات المنافسة.

- تصنف التنافسية وفق معيارين حيث نجد التنافسية وفق الزمن والتنافسية بحسب الموضوع.
  - تعد الميزة التنافسية وسيلة للتفوق والتميز وقد تطورت بتطور الفكر الاقتصادي والأحداث العالمية عبر العصور.
  - للميزة التنافسية مجموعة من الخصائص التي تختارها المؤسسة وترتكز عليها عند تقديم منتجاتها وهي ما يسمى بأبعاد الميزة التنافسية والمتمثلة في التكلفة، الجودة، المرونة، التسليم والوقت، الابتكار، التميز والاعتمادية.
  - تختلف مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها.
  - تتأثر الميزة التنافسية بعاملين أساسيين هما كفاءة المقارنة وقوة المساومة.
  - تتحقق وتميز الميزة التنافسية بتوفر محددتين هامتين هما حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس.
  - يعتبر نموذج "بورتر" للقوى الخمس من أهم النماذج التي تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة.
  - للميزة التنافسية إستراتيجيتين هي إستراتيجية قيادة التكلفة، إستراتيجية التميز.
- أما النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي للدراسة فيمكن حصرها في:
- تلتزم مؤسسة الكاتمية للفلين بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية.
  - هناك بعض الأفراد في العينة غير مطلعين بشكل جيد على وضع الإفصاح المحاسبي والميزة التنافسية بالمؤسسة.
  - لا تلتزم المؤسسة بنشر قوائمها المالية في لوحة الإعلانات بالمؤسسة.
  - لا تلتزم المؤسسة بنشر قوائمها المالية في مواقعها الالكترونية.
  - تمتلك مؤسسة الكاتمية للفلين ميزة تنافسية.
  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  لإجابات المبحوثين حول دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية تعزى إلى العوامل الشخصية.

ومن خلال النتائج الخاصة بالدراسة النظرية ومقارنتها بالنتائج الخاصة بالدراسة التطبيقية نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة تحتاج إلى مجموعة من الاقتراحات تعزز دور الإفصاح في تحقيق الميزة التنافسية.

#### ب- الاقتراحات:

- من الضروري أن يكون أفراد المؤسسة عموماً وأفراد العينة خصوصاً على اطلاع بمحتويات القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

- على المؤسسة الاهتمام بشكل كبير بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية لما في ذلك من مزايا تعود بالنفع عليها وعلى محيطها.

- من الأفضل للمؤسسة أن تكون فاعلة في السوق المالي وتفصح عن قوائمها المالية للأطراف الخارجية.

- من الأحسن أن تقوم المؤسسة بنشر قوائمها المالية في لوحة الإعلانات بالمؤسسة حتى يكون أفرادها على اطلاع دائم بأحوال المؤسسة.

- من الأفضل للمؤسسة أن تولي الإفصاح اهتماماً أكبر خاصة الإفصاح في المواقع الإلكترونية نظراً للتطور التكنولوجي الذي يشهده العالم.

- من الضروري تشجيع الأبحاث التي تهدف إلى إبراز دور الإفصاح المحاسبي وماله من تأثير على القوائم المالية.

# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية:

## أ- الكتب:

1. بتس روبرت ولي. دفيد، الإدارة الإستراتيجية - بناء الميزة التنافسية -، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
2. إبراهيم محمود أحمد، المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
3. أبو بكر مصطفى محمد، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
4. أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
5. البكري ثامر ياسر، إستراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
6. بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار الهومة، الجزائر، 2009.
7. الجاوي طلال ونعوم ريان، المحاسبة المالية 1 مناهج الجامعات العالمية، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. جربوع يوسف محمود، النظرية المحاسبية، الطبعة الثانية، (د. د. ن)، 2014.
9. حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
10. حلوة حنان رضوان، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
11. خليل نبيل مرسي، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1998.
12. خنفر مؤيد والمطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية - مدخل نظري وتطبيقي -، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
13. الدسوقي عبد السميع، أساسيات المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
14. الراجحي محسن عبد الله وآخرون، الميزة التنافسية للنشاط السياحي، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2016.

15. الزعبي حسن علي، نظم المعلومات الإستراتيجية - مدخل إستراتيجي -، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
16. السلمي علي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2001.
17. سي كراج جيمس وإم جرانت روبرت، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة تيب توب لخدمات التعريب والترجمة، الطبعة الأولى، دار الفاروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2001.
18. شاهين علي عبد الله، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة الآفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.
19. طالب علاء فرحان ومحمد عبد الفتاح جاسم، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
20. طمييلة إلهام فخري، استراتيجيات التسويق - الإطار النظري والتطبيقي-، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
21. العامري سعود جايد، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
22. القاضي حسين، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
23. كافي مصطفى يوسف، اقتصاد المعرفة وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق نشر وتوزيع الكتب، الجزائر، 2017.
24. لظفي أمين السيد أحمد، النظرية المحاسبية - القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية-، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
25. لظفي أمين السيد أحمد، النظرية المحاسبية - منظور التوافق الدولي-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
26. المسعودي حيدر علي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
27. مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، 2007.
28. نجيب مروان محمد، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.

29. نجيب مروان محمد، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2011.
30. النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

## ب- الرسائل الجامعية:

1. بن تومي بدر، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013/2012.
2. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014/2013.
3. بوزايد وسيلة، مقارنة للموارد والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011.
4. الجعبري مجدي أحمد، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، الأكاديمية العربية في الدانمرك، (د. س. ن).
5. حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006.
6. حميدات صالح، قيادة العنصر البشري ودورها في تحقيق ميزة تنافسية مستمرة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2017/2016.
7. دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2012.

8. رحيل آسيا، دور الكفاءات في تحقيق الميزة التنافسية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011/2010.
9. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014.
10. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
11. الشلتوني فايز زهدي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، (رسالة ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
12. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على جودة المعلومة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر (03)، الجزائر، 2011/2010.
13. عاشور عثمان زياد، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
14. عطا العلول عبد المنعم، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
15. العكر معتز برهان جميل، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010/2009.
16. غول فرحات، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.



17. فرحاتي لويزة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسي للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
18. لايقة رولا كاستر، القياس والإفصاح المحاسبي للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007.
19. لشهب الصادق، دور الابتكار في تنمية الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.
20. محسن إسراء عبد السلام، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.
21. مزوار هاجر، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014/2013.
22. النور عبد الحكيم عبد الله، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

#### ج- المتقيات والمؤتمرات والندوات:

1. صديقي مسعود وصديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05-06 ماي، 2013.

#### د- المجالات العلمية:

1. بن فرج زوينة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، (مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، العدد الخامس عشر، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2015.

2. الخطيب خالد، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبي الدولي رقم (1)، (مجلة جامعة دمشق)، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، الأردن، 2002.
3. شاهد إلياس ودفورور عبد النعيم، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، (مجلة الدراسات المالية والإدارية)، العدد الخامس، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.
4. كتوش عاشور وأولاد قادة آمال، الإفصاح المحاسبي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، (مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية)، العدد السادس والعشرون، 2016.

#### هـ - النصوص القانونية:

1. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ، الموافق لـ 26 جويلية 2008 م المتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الجمهورية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 بتاريخ 25 مارس، 2009.

#### و - التقارير:

1. الحياي وليد ناجي، النظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، 2007.
2. المرصد الوطني للتنافسية، التنافسية في الفكر الاقتصادي، الجمهورية العربية السورية، 2011.

الملاحق

الملحق رقم (01)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

القطب الجامعي محمد الصديق بن يحيى تاسوست جيجل

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة

\* استمارة استبيان \*

العنوان:

الإفصاح المحاسبي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة بمؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل -

نأمل منك أخي العامل وأختي العاملة أن تجبوا على الأسئلة المطروحة بدقة وصراحة حتى تحقق الدراسة هدفها، علما أن هذه البيانات ستعامل بكل سرية والغرض منها خدمة البحث العلمي.

شكرا على تعاونكم

اسم المشرف:

\*صالح حميدات

إعداد الطالبتين:

\*سارة شتال

\*نفيسة هريدة

## المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة

من فضلكم وضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

▪ الجنس:

 أنثى ذكر

▪ السن:

 من 30 إلى 40 سنة أقل من 30 سنة أكثر من 50 سنة من 41 إلى 50 سنة

▪ المستوى الدراسي:

 ثانوي متوسط ابتدائي ماجستير ماستر ليسانس شهادة مهنية دكتوراه

▪ الوظيفة:

 قسم التجارة قسم المحاسبة والمالية المديرية التقنية مديرية التموين مديرية الإدارة العامة

▪ عدد سنوات الخبرة:

 من 5 إلى 10 سنوات أقل من 5 سنوات أكثر من 20 سنة من 11 إلى 20 سنة

المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية للعينة محل الدراسة بمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
<b>قائمة المركز المالي (الميزانية)</b>					
					1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي عن تصنيفات الأصول غير الجارية (أصول عينية، أصول مالية، أصول معنوية).
					2_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح في الملاحق المرفقة في قائمة المركز المالي عن تصنيفات المخزونات (منتجات تامة الصنع، نصف مصنعة، مواد أولية).
					3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة.
					4_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن الزبائن المشكوك فيهم في الملاحق المرفقة بقائمة المركز المالي.
					5_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن طبيعة الخزينة فيما إذا كانت ايجابية (خزينة أصول) أو سلبية (خزينة خصوم).
					6_ تفصح مؤسستي عن كل العمليات التي تمس رأس المال.
					7_ تفصح مؤسستي عن كل الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إقفال قائمة المركز المالي.
					8_ لا تقوم مؤسستي بإجراء مقاصة بين بنود الأصول والخصوم إلا إذا كانت قانونية.

					9_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن خصومها غير الجارية التي تتضمن الفائدة (مثل القروض طويلة الأجل).
					10_ تفصح مؤسستي عن الأساس المستخدم في إعادة تقييم أصولها (القيمة العادلة، التكلفة التاريخية...).
					11_ تفصح مؤسستي عن المعلومات بخصوص طرق إهلاك الأصول.
					12_ تفصح مؤسستي عن طرق تقييم المخزون.
					13_ تفصح مؤسستي عن المؤونات المخصصة لمواجهة مصاريف قد تتكبدها مستقبلاً.
					14_ تفصح مؤسستي عن مبلغ الضرائب المؤجلة.
					15_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة المركز المالي في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
					16_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة المركز المالي لي.
					17_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة المركز المالي في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.
<b>قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)</b>					
					1_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم المماثلة.
					2_ تفصح مؤسستي عن مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
					3_ تفصح مؤسستي عن الخسائر الطارئة وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
					4_ تفصح مؤسستي عن المبيعات والإيرادات التشغيلية.
					5_ تفصح مؤسستي عن بنود الأنشطة العادية والمالية.



					6_ لا تقوم مؤسستي بعملية المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات إلا إذا كانت قانونية.
					7_ تفصح مؤسستي عن نتيجة الأنشطة العادية.
					8_ تفصح مؤسستي عن النتيجة الصافية قبل التوزيع.
					9_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة الدخل في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
					10_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة الدخل لي.
					11_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة الدخل في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.
<b>قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)</b>					
					1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن مداخيل ومخارج الموجودات المالية خلال السنة المالية حسب مصدرها.
					2_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية.
					3_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية بخصوص الأنشطة الاستثمارية (عمليات سحب أموال عند الاقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
					4_ تفصح مؤسستي عن التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية (تغير حجم الأموال الخاصة أو القروض).
					5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التدفقات النقدية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
					6_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة التدفقات النقدية لي.
					7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التدفقات النقدية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

### قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)

					1_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن آثار التغيرات في السياسات المحاسبية المستخدمة.
					2_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن آثار تصحيح الأخطاء المحاسبية.
					3_ تلتزم مؤسستي بالإفصاح عن عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
					4_ تقوم مؤسستي بالإفصاح عن توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة.
					5_ تقوم مؤسستي بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في لوحة الإعلانات داخل المؤسسة.
					6_ تلتزم مؤسستي بإيصال قائمة التغيرات في حقوق الملكية لي.
					7_ تقوم مؤسستي بنشر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في المواقع الإلكترونية الخاصة بها.

### المحور الثالث: الميزة التنافسية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1_ نسعى لبيع منتجاتنا بسعر تنافسي بالمقارنة مع سعر المنافسين.
					2_ نسعى لبيع منتجاتنا بنفس سعر المنافسين مع تقديم خدمات إضافية (خدمات ما بعد البيع، الصيانة...).
					3_ نهدف إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
					4_ نعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية.
					5_ نأخذ بعين الاعتبار احتياجات ورغبات المستهلكين عند إنتاج منتجاتنا.

					6_ نحترم مواصفات التصميم عند إنتاج منتجاتنا.
					7_ نهتم باحترام مواعيد التسليم المتفق عليها مع الزبائن.
					8_ نهدف إلى ابتكار خصائص جديدة لمنتجاتنا يصعب على المنافسين تقليدها.
					9_ نسعى إلى توظيف عمال يمتلكون قدرات ومؤهلات عالية.
					10_ نعمل على ترسيخ صورتنا في ذهن الزبون لضمان ولاءه لمنتجاتنا.
					11_ نهتم بالجانب التسويقي لنضمن تزويد الزبائن بالمنتجات التي يحتاجونها.
					12_ نعمل على امتلاك مختلف الوسائل المتطورة لتحديث منتجاتنا.

الملحق رقم (02)



		Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	ta1
Q10	Corrélation de Pearson	1	,586**	,379*	,159	,625**	,297	,531**	,207	,679**
	Sig. (bilatérale)		,001	,039	,403	,000	,111	,003	,272	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q11	Corrélation de Pearson	,586**	1	,248	,207	,624**	,130	,464**	,184	,574**
	Sig. (bilatérale)	,001		,186	,273	,000	,495	,010	,331	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q12	Corrélation de Pearson	,379*	,248	1	,610**	,454*	,509**	,382*	,281	,737**
	Sig. (bilatérale)	,039	,186		,000	,012	,004	,037	,132	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q13	Corrélation de Pearson	,159	,207	,610**	1	,262	,324	,331	,203	,602**
	Sig. (bilatérale)	,403	,273	,000		,162	,080	,074	,282	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q14	Corrélation de Pearson	,625**	,624**	,454*	,262	1	,316	,431*	,149	,738**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,012	,162		,089	,018	,431	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q15	Corrélation de Pearson	,297	,130	,509**	,324	,316	1	,450*	,753**	,600**
	Sig. (bilatérale)	,111	,495	,004	,080	,089		,013	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q16	Corrélation de Pearson	,531**	,464**	,382*	,331	,431*	,450*	1	,368*	,747**
	Sig. (bilatérale)	,003	,010	,037	,074	,018	,013		,046	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q17	Corrélation de Pearson	,207	,184	,281	,203	,149	,753**	,368*	1	,480**
	Sig. (bilatérale)	,272	,331	,132	,282	,431	,000	,046		,007
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
ta1	Corrélation de Pearson	,679**	,574**	,737**	,602**	,738**	,600**	,747**	,480**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,007	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30

\*\*La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations													
		Q18	Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	ta2
Q18	Corrélation de Pearson	1	,596**	-,136	,464**	,227	,273	,294	,416*	,407*	,785**	,440*	,744**
	Sig. (bilatérale)		,001	,475	,010	,228	,144	,114	,022	,026	,000	,015	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q19	Corrélation de Pearson	,596**	1	-,110	,413*	,260	,366*	,404*	,536**	,279	,719**	,110	,668**
	Sig. (bilatérale)	,001		,564	,023	,165	,046	,027	,002	,136	,000	,564	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q20	Corrélation de Pearson	-,136	-,110	1	-,124	-,193	,451*	,104	-,031	,287	-,111	,400*	,282
	Sig. (bilatérale)	,475	,564		,515	,306	,012	,584	,871	,124	,560	,029	,131
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q21	Corrélation de Pearson	,464**	,413*	-,124	1	,652**	,532**	,455*	,604**	,186	,399*	,049	,643**
	Sig. (bilatérale)	,010	,023	,515		,000	,002	,011	,000	,324	,029	,795	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q22	Corrélation de Pearson	,227	,260	-,193	,652**	1	,358	,013	,424*	,235	,014	-,133	,387*
	Sig. (bilatérale)	,228	,165	,306	,000		,052	,944	,019	,211	,942	,485	,035
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q23	Corrélation de Pearson	,273	,366*	,451*	,532**	,358	1	,282	,185	,500**	,243	,331	,694**
	Sig. (bilatérale)	,144	,046	,012	,002	,052		,131	,327	,005	,195	,074	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q24	Corrélation de Pearson	,294	,404*	,104	,455*	,013	,282	1	,370*	-,086	,430*	-,069	,415*
	Sig. (bilatérale)	,114	,027	,584	,011	,944	,131		,044	,653	,018	,716	,022
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q25	Corrélation de Pearson	,416*	,536**	-,031	,604**	,424*	,185	,370*	1	-,059	,423*	-,086	,503**
	Sig. (bilatérale)	,022	,002	,871	,000	,019	,327	,044		,755	,020	,650	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q26	Corrélation de Pearson	,407*	,279	,287	,186	,235	,500**	-,086	-,059	1	,384*	,799**	,701**
	Sig. (bilatérale)	,026	,136	,124	,324	,211	,005	,653	,755		,036	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q27	Corrélation de Pearson	,785**	,719**	-,111	,399*	,014	,243	,430*	,423*	,384*	1	,436*	,734**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,560	,029	,942	,195	,018	,020	,036		,016	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q28	Corrélation de Pearson	,440*	,110	,400*	,049	-,133	,331	-,069	-,086	,799**	,436*	1	,622**
	Sig. (bilatérale)	,015	,564	,029	,795	,485	,074	,716	,650	,000	,016		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
ta2	Corrélation de Pearson	,744**	,668**	,282	,643**	,387*	,694**	,415*	,503**	,701**	,734**	,622**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,131	,000	,035	,000	,022	,005	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations									
		Q29	Q30	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35	ta3
Q29	Corrélation de Pearson	1	,645**	,351	,591**	-,007	,288	,020	,541**
	Sig. (bilatérale)		,000	,057	,001	,971	,123	,917	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q30	Corrélation de Pearson	,645**	1	,394*	,668**	,213	,554**	,066	,710**
	Sig. (bilatérale)	,000		,031	,000	,258	,001	,729	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q31	Corrélation de Pearson	,351	,394*	1	,378*	,388*	,130	,185	,613**
	Sig. (bilatérale)	,057	,031		,039	,034	,493	,329	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q32	Corrélation de Pearson	,591**	,668**	,378*	1	,214	,480**	,230	,725**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,039		,257	,007	,222	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q33	Corrélation de Pearson	-,007	,213	,388*	,214	1	,260	,547**	,662**
	Sig. (bilatérale)	,971	,258	,034	,257		,165	,002	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q34	Corrélation de Pearson	,288	,554**	,130	,480**	,260	1	,260	,650**
	Sig. (bilatérale)	,123	,001	,493	,007	,165		,166	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q35	Corrélation de Pearson	,020	,066	,185	,230	,547**	,260	1	,602**
	Sig. (bilatérale)	,917	,729	,329	,222	,002	,166		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
ta3	Corrélation de Pearson	,541**	,710**	,613**	,725**	,662**	,650**	,602**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).



Corrélations									
		Q36	Q37	Q38	Q39	Q40	Q41	Q42	ta4
Q36	Corrélation de Pearson	1	,534**	,591**	,516**	,449*	,518**	,432*	,817**
	Sig. (bilatérale)		,002	,001	,003	,013	,003	,017	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q37	Corrélation de Pearson	,534**	1	,339	,280	,436*	,230	,609**	,719**
	Sig. (bilatérale)	,002		,067	,134	,016	,220	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q38	Corrélation de Pearson	,591**	,339	1	,599**	,359	,251	,408*	,690**
	Sig. (bilatérale)	,001	,067		,000	,051	,181	,025	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q39	Corrélation de Pearson	,516**	,280	,599**	1	-,016	,343	,147	,545**
	Sig. (bilatérale)	,003	,134	,000		,932	,063	,438	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q40	Corrélation de Pearson	,449*	,436*	,359	-,016	1	,094	,689**	,673**
	Sig. (bilatérale)	,013	,016	,051	,932		,623	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q41	Corrélation de Pearson	,518**	,230	,251	,343	,094	1	,363*	,572**
	Sig. (bilatérale)	,003	,220	,181	,063	,623		,049	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
Q42	Corrélation de Pearson	,432*	,609**	,408*	,147	,689**	,363*	1	,797**
	Sig. (bilatérale)	,017	,000	,025	,438	,000	,049		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
ta4	Corrélation de Pearson	,817**	,719**	,690**	,545**	,673**	,572**	,797**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,000	,001	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations														
		Q43	Q44	Q45	Q46	Q47	Q48	Q49	Q50	Q51	Q52	Q53	Q54	ta5
Q43	Corrélation de Pearson	1	,500**	,396*	,361*	,334	,126	-,089	,273	-,052	,388*	,188	,047	,398*
	Sig. (bilatérale)		,005	,030	,050	,072	,505	,639	,144	,783	,034	,319	,805	,029
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q44	Corrélation de Pearson	,500**	1	,322	,399*	,409*	,300	-,028	,496**	,085	,399*	,286	,006	,510**
	Sig. (bilatérale)	,005		,083	,029	,025	,108	,884	,005	,654	,029	,126	,976	,004
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q45	Corrélation de Pearson	,396*	,322	1	,574**	,255	,057	,556**	,560**	,511**	,379*	,184	,385*	,648**
	Sig. (bilatérale)	,030	,083		,001	,173	,765	,001	,001	,004	,039	,330	,036	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q46	Corrélation de Pearson	,361*	,399*	,574**	1	,331	,344	,447*	,304	,304	,373*	,428*	,294	,636**
	Sig. (bilatérale)	,050	,029	,001		,074	,063	,013	,103	,102	,043	,018	,115	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q47	Corrélation de Pearson	,334	,409*	,255	,331	1	,407*	,309	,427*	,361	,668**	,580**	,348	,671**
	Sig. (bilatérale)	,072	,025	,173	,074		,026	,096	,019	,050	,000	,001	,059	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q48	Corrélation de Pearson	,126	,300	,057	,344	,407*	1	,049	,268	,045	,454*	,539**	,215	,486**
	Sig. (bilatérale)	,505	,108	,765	,063	,026		,796	,152	,812	,012	,002	,254	,006
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q49	Corrélation de Pearson	-,089	-,028	,556**	,447*	,309	,049	1	,407*	,810**	,449*	,483**	,636**	,664**
	Sig. (bilatérale)	,639	,884	,001	,013	,096	,796		,026	,000	,013	,007	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q50	Corrélation de Pearson	,273	,496**	,560**	,304	,427*	,268	,407*	1	,489**	,565**	,539**	,518**	,762**
	Sig. (bilatérale)	,144	,005	,001	,103	,019	,152	,026		,006	,001	,002	,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q51	Corrélation de Pearson	-,052	,085	,511**	,304	,361	,045	,810**	,489**	1	,469**	,545**	,657**	,696**
	Sig. (bilatérale)	,783	,654	,004	,102	,050	,812	,000	,006		,009	,002	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q52	Corrélation de Pearson	,388*	,399*	,379*	,373*	,668**	,454*	,449*	,565**	,469**	1	,703**	,463**	,799**
	Sig. (bilatérale)	,034	,029	,039	,043	,000	,012	,013	,001	,009		,000	,010	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q53	Corrélation de Pearson	,188	,286	,184	,428*	,580**	,539**	,483**	,539**	,545**	,703**	1	,605**	,792**
	Sig. (bilatérale)	,319	,126	,330	,018	,001	,002	,007	,002	,002	,000		,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Q54	Corrélation de Pearson	,047	,006	,385*	,294	,348	,215	,636**	,518**	,657**	,463**	,605**	1	,713**
	Sig. (bilatérale)	,805	,976	,036	,115	,059	,254	,000	,003	,000	,010	,000		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
ta5	Corrélation de Pearson	,398*	,510**	,648**	,636**	,671**	,486**	,664**	,762**	,696**	,799**	,792**	,713**	1
	Sig. (bilatérale)	,029	,004	,000	,000	,000	,006	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations						
		ta1	ta2	ta3	ta4	ta
ta1	Corrélation de Pearson	1	,880**	,790**	,796**	,962**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30
ta2	Corrélation de Pearson	,880**	1	,852**	,742**	,942**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30
ta3	Corrélation de Pearson	,790**	,852**	1	,755**	,898**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	30	30	30	30	30
ta4	Corrélation de Pearson	,796**	,742**	,755**	1	,879**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	30	30	30	30	30
ta	Corrélation de Pearson	,962**	,942**	,898**	,879**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations				
		ta5	ta	tt
ta5	Corrélation de Pearson	1	,747**	,833**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	30	30	30
ta	Corrélation de Pearson	,747**	1	,990**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	30	30	30
tt	Corrélation de Pearson	,833**	,990**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	30	30	30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*دراسة الثبات من خلال معامل ألفا كرومباخ:

\*ألفا كرومباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,951	42

\*ألفا كرومباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	12

\*ألفا كرومباخ للمحور الكلي

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	54

الملحق رقم (03)

\* تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

الجنس					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	23	76,7	76,7	76,7
	أنثى	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

السن					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	12	40,0	40,0	40,0
	من 30 إلى 40 سنة	13	43,3	43,3	83,3
	من 41 إلى 50 سنة	4	13,3	13,3	96,7
	أكثر من 50 سنة	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المستوى الدراسي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ابتدائي	1	3,3	3,3	3,3
	متوسط	7	23,3	23,3	26,7
	ثانوي	6	20,0	20,0	46,7
	ليسانس	8	26,7	26,7	73,3
	ماستر	5	16,7	16,7	90,0
	شهادة مهنية	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قسم المحاسبة و المالية	5	16,7	16,7	16,7
	قسم التجارة	5	16,7	16,7	33,3
	مديرية الإدارة العامة	7	23,3	23,3	56,7
	مديرية التموين	2	6,7	6,7	63,3
	المديرية التقنية	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	19	63,3	63,3	63,3
	من 5 إلى 10 سنوات	9	30,0	30,0	93,3
	أكثر من 20 سنة	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

\* اختبار T لتحليل فقرات الاستبيان:

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q1	30	4,0000	,74278	,13561
Q2	30	3,9000	,75886	,13855
Q3	30	4,0000	,69481	,12685
Q4	30	4,0667	,69149	,12625
Q5	30	3,8000	,80516	,14700
Q6	30	3,9333	,78492	,14331
Q7	30	3,9667	,76489	,13965
Q8	30	3,8333	,69893	,12761
Q9	30	3,9667	,66868	,12208
Q10	30	3,9667	,76489	,13965
Q11	30	3,8333	,83391	,15225
Q12	30	3,9333	,94443	,17243
Q13	30	3,6333	1,03335	,18866
Q14	30	3,9667	,71840	,13116
Q15	30	3,4000	1,27577	,23292
Q16	30	3,6000	1,06997	,19535
Q17	30	3,2000	1,34933	,24635
tal	30	3,8235	,55073	,10055

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q1	7,374	29	,000	1,00000	,7226	1,2774
Q2	6,496	29	,000	,90000	,6166	1,1834
Q3	7,883	29	,000	1,00000	,7406	1,2594
Q4	8,449	29	,000	1,06667	,8085	1,3249
Q5	5,442	29	,000	,80000	,4993	1,1007
Q6	6,513	29	,000	,93333	,6402	1,2264
Q7	6,922	29	,000	,96667	,6811	1,2523
Q8	6,530	29	,000	,83333	,5723	1,0943
Q9	7,918	29	,000	,96667	,7170	1,2164
Q10	6,922	29	,000	,96667	,6811	1,2523
Q11	5,473	29	,000	,83333	,5219	1,1447
Q12	5,413	29	,000	,93333	,5807	1,2860
Q13	3,357	29	,002	,63333	,2475	1,0192
Q14	7,370	29	,000	,96667	,6984	1,2349
Q15	1,717	29	,097	,40000	-,0764	,8764
Q16	3,071	29	,005	,60000	,2005	,9995
Q17	,812	29	,423	,20000	-,3038	,7038
ta1	8,190	29	,000	,82353	,6179	1,0292

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q18	30	3,9667	,92786	,16940
Q19	30	3,9667	,80872	,14765
Q20	30	3,6000	,93218	,17019
Q21	30	3,9667	,71840	,13116
Q22	30	3,9000	,80301	,14661
Q23	30	3,9000	,80301	,14661
Q24	30	4,0667	,63968	,11679
Q25	30	4,0333	,71840	,13116
Q26	30	3,4000	1,13259	,20678
Q27	30	3,7667	,93526	,17075
Q28	30	3,3333	1,29544	,23651
ta2	30	3,8091	,52161	,09523



Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q18	5,706	29	,000	,96667	,6202	1,3131
Q19	6,547	29	,000	,96667	,6647	1,2686
Q20	3,525	29	,001	,60000	,2519	,9481
Q21	7,370	29	,000	,96667	,6984	1,2349
Q22	6,139	29	,000	,90000	,6002	1,1998
Q23	6,139	29	,000	,90000	,6002	1,1998
Q24	9,133	29	,000	1,06667	,8278	1,3055
Q25	7,878	29	,000	1,03333	,7651	1,3016
Q26	1,934	29	,063	,40000	-,0229	,8229
Q27	4,490	29	,000	,76667	,4174	1,1159
Q28	1,409	29	,169	,33333	-,1504	,8171
ta2	8,496	29	,000	,80909	,6143	1,0039

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q29	9,143	29	,000	1,16667	,9057	1,4277
Q30	6,139	29	,000	,90000	,6002	1,1998
Q31	5,066	29	,000	,86667	,5167	1,2166
Q32	6,922	29	,000	,96667	,6811	1,2523
Q33	2,919	29	,007	,63333	,1895	1,0771
Q34	3,471	29	,002	,63333	,2601	1,0065
Q35	1,329	29	,194	,30000	-,1615	,7615
ta3	7,034	29	,000	,78095	,5539	1,0080

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q36	30	3,8000	,92476	,16884
Q37	30	3,6333	,96431	,17606
Q38	30	4,1333	,68145	,12441
Q39	30	3,8000	,99655	,18194
Q40	30	3,2333	1,27802	,23333
Q41	30	3,5000	1,00858	,18414
Q42	30	3,5333	1,22428	,22352
ta4	30	3,6619	,69631	,12713

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q36	4,738	29	,000	,80000	,4547	1,1453
Q37	3,597	29	,001	,63333	,2733	,9934
Q38	9,109	29	,000	1,13333	,8789	1,3878
Q39	4,397	29	,000	,80000	,4279	1,1721
Q40	1,000	29	,326	,23333	-,2439	,7106
Q41	2,715	29	,011	,50000	,1234	,8766
Q42	2,386	29	,024	,53333	,0762	,9905
ta4	5,207	29	,000	,66190	,4019	,9219

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q43	30	4,2333	,62606	,11430
Q44	30	3,8000	,92476	,16884
Q45	30	4,0000	,69481	,12685
Q46	30	4,0667	,69149	,12625
Q47	30	4,0667	,58329	,10649
Q48	30	4,0000	,87099	,15902
Q49	30	3,9000	,80301	,14661
Q50	30	3,8000	,88668	,16189
Q51	30	3,8333	,87428	,15962
Q52	30	4,0667	,78492	,14331
Q53	30	4,0333	,80872	,14765
Q54	30	3,7000	1,29055	,23562
ta5	30	3,9583	,53594	,09785

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Q43	10,790	29	,000	1,23333	,9996	1,4671
Q44	4,738	29	,000	,80000	,4547	1,1453
Q45	7,883	29	,000	1,00000	,7406	1,2594
Q46	8,449	29	,000	1,06667	,8085	1,3249
Q47	10,016	29	,000	1,06667	,8489	1,2845
Q48	6,289	29	,000	1,00000	,6748	1,3252
Q49	6,139	29	,000	,90000	,6002	1,1998
Q50	4,942	29	,000	,80000	,4689	1,1311
Q51	5,221	29	,000	,83333	,5069	1,1598
Q52	7,443	29	,000	1,06667	,7736	1,3598
Q53	6,998	29	,000	1,03333	,7314	1,3353
Q54	2,971	29	,006	,70000	,2181	1,1819
ta5	9,794	29	,000	,95833	,7582	1,1585

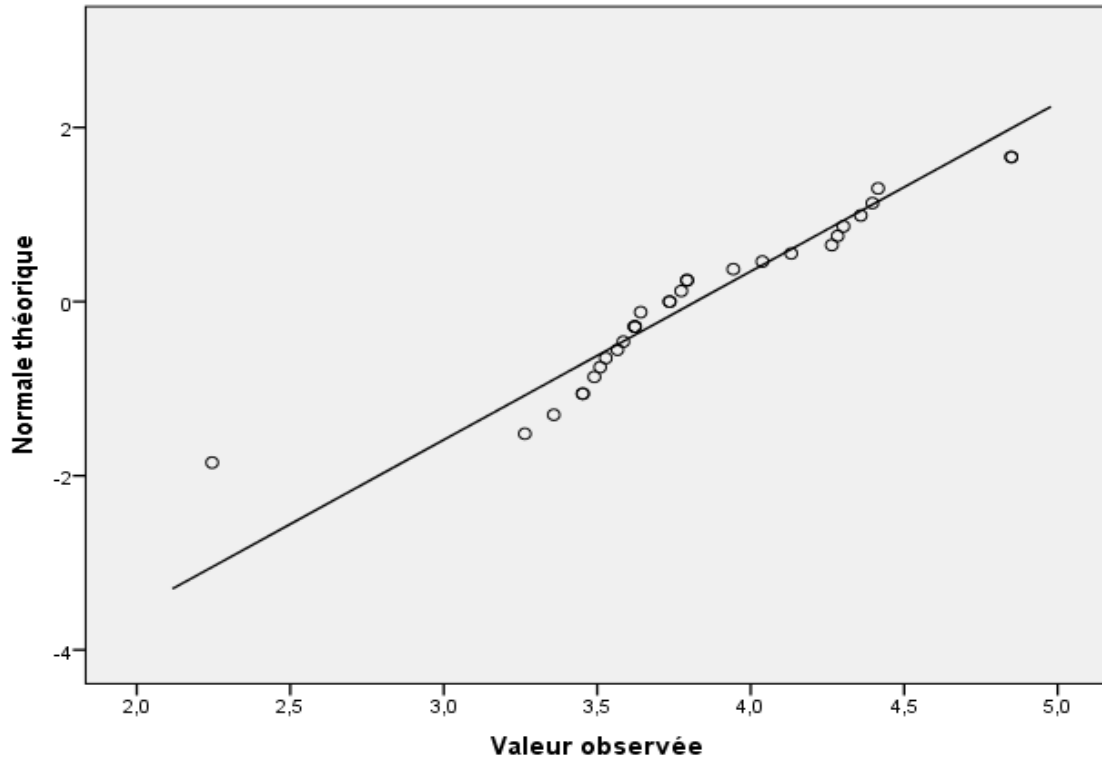
\* اختبار الفرضيات:

✓ اختبار التوزيع الطبيعي:

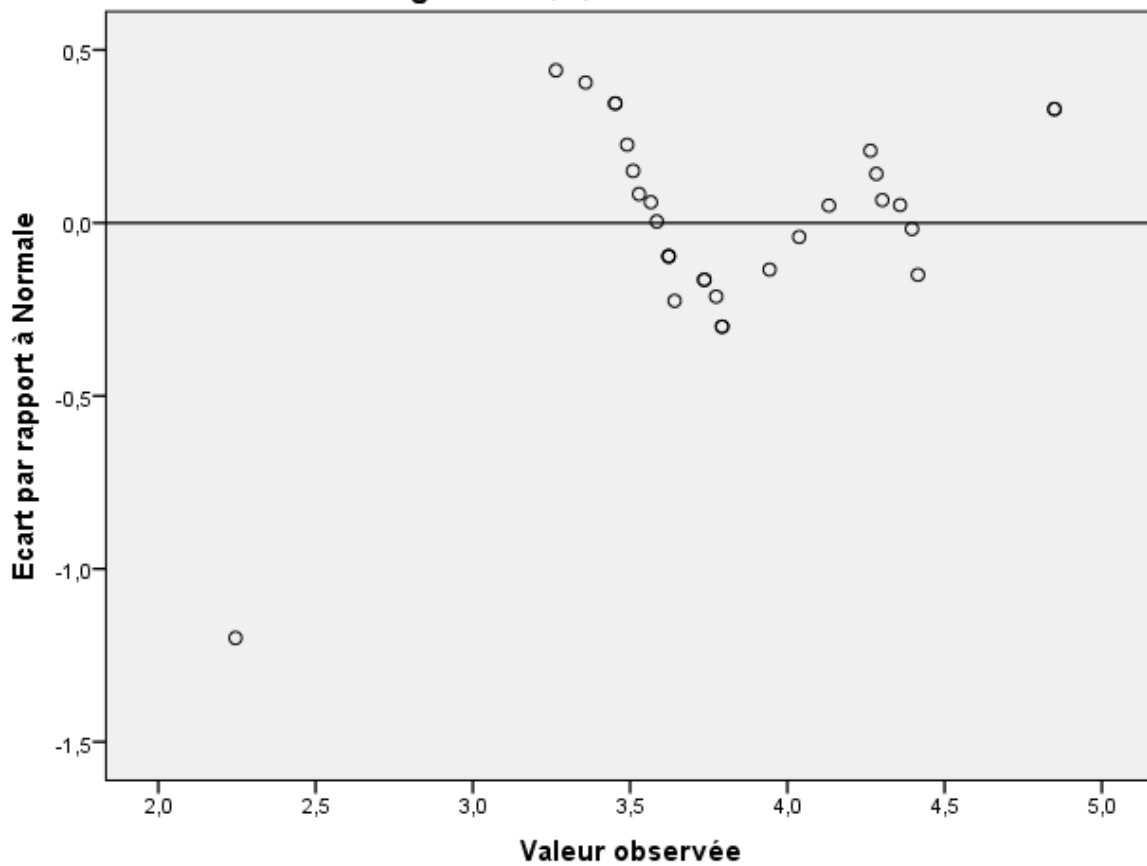
Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
tt	,155	30	,063	,924	30	,340

a. Correction de signification de Lilliefors

Normogramme Q-Q des résidus de tt



Normogramme Q-Q des résidus de tt



✓ اختبار الفرضية الأولى والثانية

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ta	30	3,7857	,53617	,09789
ta5	30	3,9583	,53594	,09785

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ta	8,027	29	,000	,78571	,5855	,9859
ta5	9,794	29	,000	,95833	,7582	1,1585

✓ اختبار الفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,747 <sup>a</sup>	,558	,542	,36282

a. Valeurs prédites : (constantes), ta

ANOVA <sup>a</sup>						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,644	1	4,644	35,279	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	3,686	28	,132		
	Total	8,330	29			

a. Variable dépendante : ta5

b. Valeurs prédites : (constantes), ta

Coefficients <sup>a</sup>						
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	
	A	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,133	,480		2,359	,026
	ta	,746	,126	,747	5,940	,000

a. Variable dépendante : ta5

✓ اختبار الفرضية الرابعة  
اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Statistiques de groupe					
	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
tt	ذكر	23	3,8417	,54761	,11418
	أنثى	7	3,7520	,42921	,16223

Test d'échantillons indépendants										
		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure		Supérieure
tt	Hypothèse de variances égales	,177	,677	,396	28	,695	,08965	,22640	-,37412	,55342
	Hypothèse de variances inégales			,452	12,576	,659	,08965	,19838	-,34040	,51970

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

ANOVA à 1 facteur					
tt					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,822	3	,274	1,028	,396
Intra-groupes	6,924	26	,266		
Total	7,746	29			

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

ANOVA à 1 facteur					
tt					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,683	5	,137	,464	,799
Intra-groupes	7,063	24	,294		
Total	7,746	29			

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

ANOVA à 1 facteur					
tt					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,389	4	,097	,331	,855
Intra-groupes	7,356	25	,294		
Total	7,746	29			

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

ANOVA à 1 facteur					
tt					
	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,482	2	,241	,896	,420
Intra-groupes	7,263	27	,269		
Total	7,746	29			