الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جـامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضـــوع

تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة
دراسة حالة: عينة من المؤسسات

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير
تخصص: محاسبة ونظم المعلومات

إعداد الطالب
محمد فيصل مايده

إشراف الأستاذ الدكتور
جمال خنشور

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د نور الدين أحمد قايد	جامعة محمد خيضر - بسكرة -	رئيسا
أ.د جمال خنشور	جامعة محمد خيضر - بسكرة -	مقررا
أ.د بلقاسم ماضي	جامعة باجي مختار - عنابة -	مناقشا
أ.د كمال حمانة	جامعة باجي مختار - عنابة -	مناقشا
د. عمار بن عيشي	جامعة محمد خيضر - بسكرة -	مناقشا
د. محمد الهادي ضيف الله	جامعة حمه لخضر - الوادي -	مناقشا

السنة الجامعية: 2016 / 2017

﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم

تعملون﴾

سورة التوبة الآية " 106 "

إهـــــداء

إلى والدتي التي ربتني على القول الطيب والتحلي بأحسن الخلق وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعا وعلمتني صغيرا ورافقتني بدعائها كثيرا

إلى من كان لي سندا طوال الحياة، ولم يبخل علي بالنفس والنفيس

والدي الكريم حفظه الله ورعاه

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء واخص بالذكر: **عبد الباقي، محمد كرام ومحمد العربي**

إلى زوجتي وأبنائي **أبرار، عبد الولي وإيلاف**

إلى جميع من شارك في هذا العمل وكان أحق أن يذكر فيه مني كل أساتذتي من التعليم الإبتدائي إلى التعليم العالي

إلى كل الأصدقاء

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

محمد فيصل مايده

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعماءه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون

احمد الله عز وجل على لطفه وعونه أن أكرمني لإتمام هذه الأطروحة فليس عندي شيء، ولا مني شيء ولا لي شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده، القائل في كتابه العزيز: " **وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم** " (الآية 07، سورة إبراهيم)، وصلى الله على النبي المبعوث رحمة للعالمين محمد ابن عبد الله القائل " **من لم يشكر الناس فلم يشكر الله** "

في البداية يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من تشرفت به لمتابعة إعداد هذه الأطروحة وكانت توصياته دائما بمثابة النور الذي أنار لي الطريق لإتمامها أستاذي الفاضل:

الأستاذ الدكتور/ جمال خنشور

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل، كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأساتذة: أ.د/ احمد قايد نور الدين، د/ فاتح سردوك، د/ محمد الهادي ضيف الله، د/ مهاوات لعبيدي، د/ زكرياء دمدوم، د/ جودي محمد رمزي، د/ قريشي محمد أ/ الحاج عامر، أ/ عادل كدودة، ا/ لخضر يحي، كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر - بسكرة - لما قدموه لي من مساعدة خلال فترة إعداد الأطروحة

محمد فيصل مايده

الملخص:

كان من دواعي إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة، إنتشار الشركات المتعددة الجنسية في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية، واتساع رقعة أعمالها مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، وهذا ينطبق على الممارسة المحاسبة في الجزائر، وخصوصا المخطط الوطني للمحاسبة الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، وبالتالي أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010.

وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف قمنا بالتعامل مع نوعين من البيانات وهما البيانات الثانوية والبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وإعداد استمارة استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة المستهدفة والمتكونة من (200) مستجوب، كما تمت معالجة البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، ومدى التزام المؤسسات عينة الدراسة، أي أن الواقع الحالي للبيئة المحاسبية الجزائرية يقدم معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما تمتاز بالوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، ويؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال أن النظام المحاسبي المالي يوفر طرق وبدائل للقياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة التي تنجم عن المتغيرات الاقتصادية في البيئة الجزائرية.

- أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي (SCF)، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS)، القوائم المالية، القياس المحاسبي، قياس عناصر القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، جودة التقارير المالية.

Summary:

One of the causes of the great reform of the national plan of accounting as a result spread of multinational companies in the world and the increase in international activities, and the expansion of its business, which has led to the emergence of many accounting problems failed institution accountable for solved, and this also applies to accounting in Algeria, especially the national accounting Algerian scheme, which was prepared in under the principles of the command economy, and therefore it became necessary to provide the foundations and rules and accounting concepts in line with new developments, prompting the Algerian authorities to issue financial accounting system law (SCF), which was introduced early in 2010.

This study aimed to highlight the impact of the financial accounting system applied to the preparation and presentation of the elements of financial statements To achieve this goal we have to deal with two types of data and two secondary data and primary data collected through field study and preparation of questionnaires were distributed to a sample of targeted study consisting of (200) interrogator, as has the data processing using the Statistical package for social Sciences (SPSS) The study found the following results: between the financial accounting system applied effectively, and the extent to which the study sample institutions,

- There is a direct correlation statistically significant at a significance level of $\alpha = 0.05$ between the financial accounting system applied effectively, and the extent to which the study sample institutions, that is the current reality of the accounting environment Algerian provides accounting and financial information is relevant and reliable reliable users in making economic decisions, as characterized by clarity and transp
arency in the used in the preparation of financial statements accounting procedures, and lead a good application of the system of financial accounting to improve the process of evaluating and comparing the performance of the Algerian economic institutions.
- There is a direct correlation statistically significant at a significance level of $\alpha = 0.05$ between the impact of the financial accounting system applied to the development of elements of financial statements, and through that the financial accounting system provides ways and alternatives for the measurement of accounting for all the economic events of contemporary accounting problems caused by the economic variables in the environment The Algerian.
- There is a direct correlation statistically significant at a significance level of $\alpha = 0.05$ between the impact of the financial accounting system applied to the display elements of the financial statements, and through that the accounting information in the financial statements prepared in accordance with the financial accounting system achieved the necessary disclosure requirements and meet the needs of its users.

key words: Financial accounting system (SCF), qualitative characteristics of accounting information, international accounting standards and financial reporting (IAS / IFRS), financial statements, accounting measurement, measurement of the elements of financial statements, accounting disclosure in the financial statements, the quality of financial reporting.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنـوان	الصفحة
الإهداء	
كلمة شكر وتقدير	
الملخص	
فهــرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الاختصارات	
قائمة الملاحق	
المقدمة العامة	أ – ح
الفصل الأول: مدخل للممارسة المحاسبية في الجزائر	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة	**03**
المطلب الأول: تنظيم الفكر المحاسبي	**03**
الفرع الأول: صياغة التطور التاريخي لتعريف المحاسبة	**03**
الفرع الثاني: وظائف وأهمية المحاسبة	**05**
الفرع الثالث: الطبيعة العلمية للمحاسبة	**07**
الفرع الرابع: صياغة مراحل تطور الفكر المحاسبي	**08**
المطلب الثاني: فروع وأهداف المحاسبة	**12**
الفرع الأول: فروع المحاسبة	**12**
الفرع الثاني: أهداف المحاسبة	**14**
المبحث الثاني: استعراض المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)	**15**
المطلب الأول: ظروف نشأة المخطط الوطني للمحاسبة وتطوره	**15**
الفرع الأول: ظروف نشأة المخطط الوطني للمحاسبة	**15**
الفرع الثاني: تطور المخطط الوطني للمحاسبة	**17**
الفرع الثالث: الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة وخصائصه	**18**
المطلب الثاني: هيكل وأقسام المخطط الوطني للمحاسبة	**19**
الفرع الأول: بنية حسابات الأصول	**20**
الفرع الثاني: بنية حسابات الخصوم	**22**

الفرع الثالث: بنية حسابات التسيير	**23**
الفرع الرابع: القوائم المالية الختامية	**25**
المطلب الثالث: النقائص والمشاكل التي يواجهها المخطط الوطني للمحاسبة	**27**
الفرع الأول: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة	**27**
الفرع الثاني: مشاكل استعمال المخطط الوطني للمحاسبة	**32**
المطلب الرابع: ضرورة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة	**33**
الفرع الأول: المخطط الوطني للمحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية الجديدة	**33**
الفرع الثاني: محاولة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة	**33**
المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي (SCF)	**35**
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	**35**
الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي	**35**
الفرع الثاني: قراءة في النصوص القانونية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي	**35**
الفرع الثالث: النظام المحاسبي المالي الأهداف، المميزات وأسباب التبني	**37**
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	**40**
الفرع الأول: الإطار التصوري	**40**
الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي	**43**
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق	**44**
الفرع الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	**44**
الفرع الثاني: دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي	**47**
الفرع الثالث: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي	**47**
المبحث الرابع: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم	**50**
المطلب الأول: المبادئ والقواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم	**50**
الفرع الأول: شروط تسجيل الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء	**50**
الفرع الثاني: القواعد العامة للتقييم	**51**
المطلب الثاني: قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل	**53**
الفرع الأول: الأصول غير الجارية العينية والمعنوية	**53**
الفرع الثاني: الأصول غير الجارية المالية	**54**
الفرع الثالث: المخزونات وما هو قيد الانجاز	**54**
الفرع الرابع: الإعانات المالية	**55**

الفرع الخامس: مؤونات الخسائر والأعباء	**55**
المطلب الثالث: طرق معالجة بعض العمليات الخاصة	**55**
الفرع الأول: عقود الإيجار	**55**
الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة	**56**
الفرع الثالث: الامتيازات الممنوحة للعمال	**57**
الفرع الرابع: العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية	**57**
الفرع الخامس: تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء	**57**
الفرع السادس: الحسابات المجمعة	**57**
خلاصة الفصل الأول	**58**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	
تمهيد	**60**
المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية	**61**
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	**61**
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية	**61**
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	**66**
الفرع الثالث: الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية	**69**
المطلب الثاني: الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها	**69**
الفرع الأول: الاعتراف بعناصر القوائم المالية	**69**
الفرع الثاني: أساليب قياس عناصر القوائم المالية	**70**
المطلب الثالث: الفرضيات والمبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية	**71**
الفرع الأول: الفرضيات المحاسبية	**71**
الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية	**71**
الفرع الثالث: ارتباط الفروض بالمبادئ المحاسبية	**74**
المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	**75**
المطلب الأول: **الخصائص النوعية الأساسية**	**77**
الفرع الأول: الملائمة	**77**
الفرع الثاني: الموثوقية	**79**
الفرع الثالث: العلاقة بين الملائمة والموثوقية	**81**
المطلب الثاني: الخصائص النوعية الثانوية	**82**

الفرع الأول: القابلية للفهم	**82**
الفرع الثاني: الثبات في إتباع النسق الواحد	**82**
الفرع الثالث: خاصية التماثل وقابلية المقارنة	**83**
الفرع الرابع: الشمول (الإفصاح الكامل)	**83**
المطلب الثالث: **القيود (المحددات) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**	**84**
الفرع الأول: التكلفة الاقتصادية	**84**
الفرع الثاني: الأهمية النسبية	**84**
المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية	**84**
الفرع الأول: الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	**84**
الفرع الثاني: المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	**85**
الفرع الثالث: الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	**85**
الفرع الرابع: التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	**85**
الفرع الخامس: الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	**85**
المطلب الخامس: الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية	**86**
الفرع الأول: الملاك (حملة الأسهم)	**86**
الفرع الثاني: إدارة المشروع	**86**
الفرع الثالث: الموظفون	**87**
الفرع الرابع: المقرضون	**87**
الفرع الخامس: الموردون والدائنون التجاريون	**87**
الفرع السادس: الزبائن	**87**
الفرع السابع: الحكومة بأجهزتها المختلفة	**87**
الفرع الثامن: الجمهور	**87**
المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية	**89**
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	**89**
الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية	**89**
الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية	**91**
الفرع الثالث: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية	**94**
الفرع الرابع: مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية	**95**
المطلب الثاني: الإطار المؤسسي لمعايير المحاسبة الدولية	**97**

الفرع الأول: نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية	**97**
الفرع الثاني: تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية	**98**
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية	**100**
الفرع الرابع: انجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية	**101**
المطلب الثالث: تبويب معايير المحاسبة الدولية	**104**
الفرع الأول: قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS)	**105**
الفرع الثاني: قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	**106**
المبحث الرابع: عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	**107**
المطلب الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)	**107**
الفرع الأول: مزايا إعداد قائمة المركز المالي	**107**
الفرع الثاني: بنود قائمة المركز المالي	**107**
الفرع الثالث: شكل قائمة المركز المالي	**109**
المطلب الثاني: قائمة الدخل	**112**
الفرع الأول: محتوى قائمة الدخل	**112**
الفرع الثاني: المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل	**113**
الفرع الثالث: طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل	**114**
المطلب الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**115**
الفرع الأول: مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**115**
الفرع الثاني: بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**116**
المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية (IAS 07)	**117**
الفرع الأول: المقصود بالنقدية المعادلة وما في حكمها	**117**
الفرع الثاني: مزايا قائمة التدفقات النقدية	**117**
الفرع الثالث: بنود قائمة التدفقات النقدية	**118**
الفرع الرابع: طرق عرض قائمة التدفقات النقدية	**119**
خلاصة الفصل الثاني	**122**
الفصل الثالث: قياس وعرض عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	**124**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	**125**
المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي	**125**

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي	**125**
الفرع الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي	**127**
المطلب الثاني: القياس المحاسبي الأركان والمبادئ	**128**
الفرع الأول: أركان القياس المحاسبي	**128**
الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي	**130**
المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي	**132**
الفرع الأول: عيوب التكلفة التاريخية	**132**
الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية	**133**
الفرع الثالث: التحيز في القياس المحاسبي	**134**
المطلب الرابع: طرق القياس المحاسبي	**137**
الفرع الأول: التكلفة التاريخية	**137**
الفرع الثاني: القيمة القابلة للتحقق (للتحصيل)	**137**
الفرع الثالث: القيمة المستحدثة (المحينة أو الحالية)	**137**
الفرع الرابع: القيمة العادلة	**138**
المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)	**140**
المطلب الأول: قياس عناصر الميزانية	**140**
الفرع الأول: عناصر الأصول	**140**
الفرع الثاني: عناصر الخصوم	**153**
المطلب الثاني: قائمة حساب النتيجة	**158**
الفرع الأول: تعريف قائمة حساب النتيجة	**158**
الفرع الثاني: عناصر قائمة حساب النتيجة	**158**
الفرع الثالث: قياس عناصر قائمة حساب النتيجة	**159**
الفرع الرابع: الدراسة التفصيلية لقائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة	**161**
الفرع الخامس: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة حسب الوظيفة	**163**
المطلب الثالث: قائمة تدفقات الخزينة	**164**
الفرع الأول: تعريف قائمة تدفقات الخزينة	**164**
الفرع الثاني: قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة	**165**
المطلب الرابع: قائمة تغير الأموال الخاصة	**169**
المبحث الثالث: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي	**171**

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	**171**
الفرع الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي	**171**
الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي	**173**
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي الأنواع، الأهمية والأهداف	**175**
الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي	**175**
الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي	**176**
الفرع الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي	**178**
المطلب الثالث: الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه	**178**
الفرع الأول: الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي	**178**
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	**180**
المطلب الرابع: التوسع في الإفصاح مفهومه، أهميته وأسبابه	**182**
الفرع الأول: مفهوم التوسع في الإفصاح	**182**
الفرع الثاني: أهمية التوسع في الإفصاح	**183**
الفرع الثالث: أسباب التوسع في الإفصاح	**184**
الفرع الرابع: المنهج العلمي للتوسع في الإفصاح	**186**
الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على متطلبات التوسع في الإفصاح	**187**
المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	**190**
المطلب الأول: عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية	**190**
الفرع الأول: تعريف الميزانية	**190**
الفرع الثاني: مزايا قائمة الميزانية	**190**
الفرع الثالث: عيوب قائمة الميزانية	**191**
الفرع الرابع: العناصر المكونة لقائمة للميزانية	**191**
المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة	**196**
الفرع الأول: تعريف قائمة حساب النتيجة	**196**
الفرع الثاني: مزايا قائمة حساب النتيجة	**196**
الفرع الثالث: عيوب قائمة حساب النتيجة	**197**
الفرع الرابع: العناصر المكونة لقائمة حساب النتيجة	**197**
المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة	**199**
الفرع الأول: تعريف قائمة تدفقات الخزينة	**199**

الفرع الثاني: مزايا قائمة تدفقات الخزينة	**200**
الفرع الثالث: أهمية قائمة تدفقات الخزينة	**200**
الفرع الرابع: العناصر المكونة لقائمة تدفقات الخزينة	**200**
الفرع الخامس: شكل قائمة تدفقات الخزينة	**201**
المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة	**203**
الفرع الأول: تعريف قائمة تغ ير الأموال الخاصة	**203**
الفرع الثاني: مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة	**203**
الفرع الثالث: العناصر المكونة لقائمة تغير الأموال الخاصة	**203**
الفرع الرابع: شكل قائمة تغير الأموال الخاصة	**204**
المطلب الخامس: الملحق	**204**
خلاصة الفصل الثالث	**205**
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض القوائم المالية	
تمهيد	**207**
المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة	**208**
المطلب الأول: الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة	**208**
الفرع الأول: منهجية الدراسة	**208**
الفرع الثاني: أداة الدراسة	**208**
المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	**210**
الفرع الأول: خصائص العينة حسب الجنس	**211**
الفرع الثاني: خصائص العينة حسب الفئة العمرية	**213**
الفرع الثالث: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي	**213**
الفرع الرابع: خصائص العينة حسب التخصص العلمي	**214**
الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المهنة	**215**
الفرع السادس: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية	**216**
الفرع السابع: خصائص العينة حسب نشاط المؤسسة	**217**
الفرع الثامن: خصائص العينة حسب قطاع المؤسسة	**218**
المبحث الثاني: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان (Reliability)	**219**
المطلب الأول: التحكيم	**219**

الفرع الأول: طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)	**219**
الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Coefficient)	**226**
المطلب الثاني: تحليل واختبار محاور الدراسة	**226**
الفرع الأول: النتائج الوصفية للدراسة	**227**
الفرع الثاني: النتائج الإحصائية للدراسة	**241**
المطلب الثالث: تحليل الفقرات وإختبار الفرضيات بإستخدام علاقة الإرتباط	**252**
الفرع الأول: بالنسبة للفرضية الأولى	**252**
الفرع الثاني: بالنسبة للفرضية الثانية	**252**
الفرع الثالث: بالنسبة للفرضية الثالثة	**253**
الفرع الرابع: بالنسبة للفرضية الرابعة	**254**
المطلب الرابع: تحليل الفقرات واختبار الفرضيات بإستخدام الإنحدار لمتغيرات الدراسة	**254**
الفرع الاول: بالنسبة للفرضية الأولى	**254**
الفرع الثاني: بالنسبة للفرضية الثانية	**257**
الفرع الثالث: بالنسبة للفرضية الثالثة	**260**
خلاصة الفصل الرابع	**263**
الخاتمة العامة	**265**
قائمة المراجع	**272**
الملحق I: استمارة الاستبيان	**285**
الملحق III: نموذج القوائم المالية حسب الجريدة الرسمية المؤرخة في: 25 مارس 2009	**291**
الملحق IV: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS	**301**

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-02	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المنظمات الدولية	74
02-02	انجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	101
03-02	قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حتى 2013	105
04-02	قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى 2013	106
05-02	قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب (IAS 01)	111
06-02	قائمة الدخل حسب طبيعة المصروفات حسب المعيار (IAS 01)	114
07-02	قائمة الدخل حسب وظيفة المصروفات حسب المعيار (IAS 01)	115
08-02	قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب المعيار (IAS 01)	116
09-02	قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة) حسب (IAS 07)	119
10-02	قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) حسب (IAS 07)	120
01-03	المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص	143
01-04	درجات إجابة المستجوبين	209
02-04	مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	209
03-04	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	211
04-04	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	211
05 -04	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	212
06 -04	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	213
07-04	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	214
08-04	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	215
09-04	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	216
10-04	توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة	217
11-04	توزيع عينة الدراسة حسب قطاع المؤسسة	218
12-04	الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي	219
13-04	الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية	221
14-04	الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	222

15-04	الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع: تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية	223
16-04	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبيان	225
17-04	معامل الثبات (طريقة ألفا كرو نباخ)	225
18-04	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	226
19-04	نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)	227
20-04	نتائج آراء عينة الدراسة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية	230
21-04	نتائج آراء عينة الدراسة حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	233
22-04	نتائج آراء عينة الدراسة حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية	237
23-04	اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)	241
24-04	اختبار" T " للعينة البسيطة المتعلقة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية	244
25-04	اختبار" T " للعينة البسيطة المتعلقة بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد القوائم المالية	246
26-04	اختبار" T " للعينة البسيطة المتعلقة بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الافصاح) عناصر القوائم المالية	249
27-04	معامل الإرتباط بين عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية	252
28-04	معامل الإرتباط بين التزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال	253
29-04	معامل الإرتباط بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	253
30-04	معامل الإرتباط بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية	254
31-04	تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع y_1	255
32-04	إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع y_1	256
33-04	تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع y_1 بعد تحسين النموذج	256
34-04	إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع y_1 بعد تحسين النموذج	256
35-04	تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع y_2	258

04 - 36	إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع y_2	259
04 - 37	تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع y_3	261
04 - 38	إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع y_3	261

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-02	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها (FASB)	76
02-02	مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية	96
01-04	التمثيل البياني للإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	211
02-04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الجنس	212
03 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الفئة العمرية	212
04 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	213
05 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب التخصص	214
06 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة	215
07 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	216
08 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة	217
09 -04	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب قطاع المؤسسة	218

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASC	Accounting Standards Committée
CNC	Conseil National de Comptabilité – Algérie -
FASB	Financial Accounting Standards Bords
LIFO	Last in First Out
FIFO	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IFAC	International Federation of Accountants
CNCC	La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
IASC	International Accounting Standards Commitee
FASB	Financial Accounting Standards Bords
SEC	Securities, Exchange Commission
IASB	International Accounting Standards Bord
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
SAC	Standards Advisory Council
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
NYSE	New York Security Exchange
SIC	Standing Interpretations Committee
IOSCO	International Organization of Securities Committee
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
I	استمارة الاستبيان	285
II	نموذج القوائم المالية حسب الجريدة الرسمية المؤرخة في: 25 مارس 2009	291
III	مخرجات برنامج SPSS	301

المقدمة العامة

عرفت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي في بداية العقد الأول من القرن الواحد والعشرين تحولات جذرية متسارعة، أهم ما يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات والأفراد نتيجة الإنفتاح الكبير الذي يشهده العالم، ولقد أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة- باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال- تختلف بمحتواها وتطبيقاتها من بيئة لأخرى ومن بلد لآخر، بما يؤثر على وظيفتي القياس والاتصال الأساسيتين للمحاسبة، الأمر الذي أدى إلى بروز العديد من المحاولات التي ترمي للحد من أثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على الأنشطة المالية العالمية خاصة في ظل تعدد وتشابك الارتباطات بين الأسواق المالية الدولية والأنشطة التجارية والمالية لضمان قراءة وفهم عالمي موحد للقوائم المالية والمعلومات المالية التي تتضمنها.

ولقد اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبي كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة وصلت جميعها إلى نتيجة واحدة هي تبني معايير المحاسبة الدولية، وهذا بالرغم عما قيل عن هذه المعايير وعن التجاذب الذي حدث بشأنها، كون هذه المعايير هي نتاج للثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية والدور الحيوي للشركات المتعددة الجنسيات ومكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية في هذا المجال.

وكان لاعتماد الاتحاد الأوروبي المعايير المحاسبية الدولية وقبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساسا للقياس والاتصال المحاسبي دورا حاسما في تعميم استعمال هذه المعايير على المستوى الدولي، وهذا من خلال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول بين التبني الكلي للمعايير والتكييف الجزئي معها، مما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل محاسبي قابل للممارسة المحاسبية.

ومن أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة ومن خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت ومنذ تخليها على الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط الوطني للمحاسبة والمعمول به منذ سنة 1975 حتى نهاية سنة 2009، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه إبتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات الأجنبية لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستويين الوطني والدولي، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

إضافة إلى أن الظروف الاقتصادية الدولية الراهنة تفرض على جميع الدول تكييف أنظمتها الاقتصادية مع النظام العالمي الجديد ذو التوجه الرأسمالي، الذي يبحث عن توفير الأرضية الخصبة للاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسية، وهذا بدعم من المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك العالمي والمنظمة العالمية للتجارة والهيئات والمنظمات المهنية الدولية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

والجزائر كغيرها من الدول معنية بتكييف محاسبتها مع النظام العالمي لذا وجب عليها تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) للتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية الجديدة، عوضا عن المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) الذي أصبح لا يتوافق مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه في بداية التسعينات، وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخوصصة مما أدى إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر.

بدأت عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، وقد صدر النظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

1- الإشكالية: إن الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تماشيا مع المتطلبات الدولية لعولمة القوائم والتقارير المالية، تغطية للعجز والقصور الذي كان يواجه المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)، سواء فيما يتعلق بالاطار المفاهيمي (التصوري) أو على مستوى جانب التقييم والمحتوى المعلوماتي للكشوف المالية، وعلى مستوى مدونة الحسابات، وسيتم التطرق في هذه الدراسة إلى جوانب تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال هذا التقديم يمكن صياغة الإشكالية العامة للدراسة كما يلي:

- **كيف يؤثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة ؟.**

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

* ما هو واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي ؟؛
* ما هي أسس وقواعد قياس وعرض عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟؛
* ما مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات عينة الدراسة ؟؛

* ما هو اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية في المؤسسات عينة الدراسة ؟؛

* ما هو اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية في المؤسسات عينة الدراسة ؟.

2- فرضيات البحث:

* باشرت الجزائر عملية إصلاح نظامها المحاسبي وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية؛

* جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من العناصر الجديدة في جانب القياس والتقييم والعرض لعناصر القوائم (الكشوف) المالية؛

* توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ بالتزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال؛

* توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية ؛

* توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية.

3- أسباب اختيار البحث: تكمن أسباب اختيار الموضوع في حيويته، وديناميكيته باعتباره موضوع حديث وجديد في الجزائر، بالإضافة إلى الرغبة الشخصية في دراسة المنظومة المحاسبية الجزائرية الحالية (النظام المحاسبي المالي)، وتحديد مدى مواكبة المنظومة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية، وكذا معرفة قدرات الإدارة الجزائرية في اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتجسيده في أرض الواقع، بالإضافة إلى المساهمة في توفير المادة العلمية للباحثين والطلبة في المستقبل.

4- أهمية البحث: تتمثل أهمية هذا البحث في تزامن معالجته مع الجهود التي تبذل في الجزائر في إطار إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة خاصة تلك التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة، ثم إن التحولات الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري والمتمثلة أساسا في إنشاء بورصة القيم المتداولة والمفاوضات الجارية لإتمام اتفاق الشراكة الأوروبية والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، كلها عوامل تحث على الإصلاح الاقتصادي.

وكذلك يستمد البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة راغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي، اعتماد المعايير المحاسبية الدولية أو على الأقل تكييف أنظمتها المحاسبية لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم المالية.

إن ميدان البحث المحاسبي جدير بالاهتمام بحيث يحتل مكانة عالية في الدول المتقدمة، ومحدود الأهمية في بلادنا، فكم من بحوث تمت ولا تزال تتم في مجال التنسيق المحاسبي على المستوى الدولي لذلك تبنينا دراسة عن الوضعية المحاسبية في الجزائر بصفتها مرحلة من مراحل الانتقال إلى اقتصاد السوق والاندماج في الاقتصاد العالمي لإظهار اثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي.

5- أهداف البحث: من الأهداف التي يسعى إليها البحث ما يلي:

* محاولة إبراز مختلف النقائص التي يحتويها المخطط الوطني للمحاسبة ومعرفة مدى قدرته على مواكبة مختلف التغييرات التي تشهدها الجزائر؛

* محاولة التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية ومعرفة الدوافع والأسباب التي دفعت مختلف الدول على تبنيها؛

* المساهمة في توفير المادة العلمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

* محاولة إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6- صعوبات الدراسة: يمكن تلخيص أهم الصعوبات التي وجدناها خلال إعداد الرسالة ما يلي:

* صعوبة الحصول على المعلومات وخاصة في الجانب التطبيقي؛

* قلة الدراسات التطبيقية على الواقع الجزائر، والتي تدرس هذا الجانب، ضف إلى ذلك صعوبات الترجمة من اللغات الأجنبية وخاصة بعض العمليات التي تتميز بها تلك البيئات وهي غير موجودة في المحيط الجزائري.

7- منهجية البحث: تستدعي طبيعة الموضوع استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، فيكون المنهج وصفيا عند التطرق للجانب النظري للموضوع، ويتم الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل التطورات التاريخية للمحاسبة والممارسات المحاسبية في الجزائر ومساهمة الهيئات والمنظمات الدولية في صناعة هذا التطور، ويكون المنهج تحليليا عند دراسة الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي عند إعداد وعرض عناصر القوائم المالية.

واعتمدنا منهج دراسة الحالة كذلك في الجانب الذي يتعلق بتجربة الجزائر في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولقد تم استخدام تقنيتي الإستبيان والمقابلة الشخصية بغية تتبع واقع عينة مستخدمي القوائم المالية تجاه أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية، وتقصي معلومات حول التطبيقات المتخذة من طرف بعض الجهات المعنية بالمحاسبة في الجزائر، ومن بين أدوات البحث كذلك استخدمنا المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة

لموضوع الدراسة، من أجل بناء نظرة متكاملة عن الموضوع، إضافة إلى المسح الإلكتروني بالإعتماد على الأنترنيت كأداة بحث وتم استخدام برنامج SPSS لتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

8- الدراسات السابقة:

- دراسة (مداني بن بلغيث، 2004) بعنوان: " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر"، هدفت الدراسة إلى إبراز فصول التطور التاريخي الذي عرفته تطبيقات محاسبة المؤسسة، على قاعدة مسايرة التحولات الاقتصادية المتلاحقة الناتجة عن التطور والانتشار الكبيرين للأنشطة الاقتصادية في العالم، واستعراض بعض نماذج التوحيد المحاسبي والاستراتيجيات التي تقوم عليها وتحديد ملامحها، أبعادها وأولوياتها خاصة وأنها منتمية لاقتصاديات مختلفة ومتباينة البنية والهيكل، إبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبيين بعرض الظروف التي جاء فيها هذا الإطار، أهميته، بنيته، اهتماماته ثم آثار اعتماده أو تجاهله على استراتيجية التوحيد على المستوى المحلي، وهدفت أيضا إلى إبراز التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، ثم تناول الباحث متطلبات الإصلاح المحاسبي في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والسبل الكفيلة بتفعيلها وذلك عن طريق استقصاء أراء المهتمين في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة، خاصة حول الممارسة المحاسبية، التعليم والتكوين المحاسبيين والإصلاحات الواجبة تجاههما، إضافة إلى الوقوف على رأيهم فيما يتعلق بمستقبل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر والآثار المترتبة عن ذلك.

وخلصت الدراسة إلى أن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المؤسسة، ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة، يمر حتما عبر تبني إستراتيجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية التي تترجم معاييرها في واقع الأمر قوة اقتصاديات الدول المتقدمة والاحتياجات الفعلية للشركات متعددة الجنسيات، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف هذه المعايير المحاسبية الدولية مع واقع الجزائر(الأمر الذي يؤيده غالبية المستجوبين خاصة فئة الأساتذة والأساتذة المهنيين).

ولم تتطرق الدراسة إلى أثر تطبيق نماذج التوحيد المحاسبي على الإفصاح وجودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم والتقارير المالية، رغم أنها أكدت أن إستراتيجية التوحيد المحاسبي المعتمدة في ضبط الممارسة المحاسبية على المخطط المحاسبي- الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة-، أصبحا لا يسايران وغير ملائمين للشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة في الجزائر، خاصة بعد سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي للتحول نحو اقتصاد السوق.

- دراسة (حواس صلاح، 2008) بعنوان: " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية". هدفت الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، كما هدفت الدراسة أيضا إلى تشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق

والتنسيق بين معايير المحاسبة المطبقة بين الدول المختلفة، ليتم بناء عليها تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لتجاوز هذه المعوقات مع التركيز بشكل خاص على الدور البناء الذي يمكن أن تمارسه في هذا المجال اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC خصوصا في مجال تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عنها، سعيا وراء تحسين فاعلية الأداء المهني لاسيما في الدول النامية التي لا توجد فيها معايير مهنية تحكمها سواء في مجال إعداد البيانات المالية أو في مجال تدقيقها، كما قامت الدراسة بعرض معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ومعايير التدقيق الدولية إلى غاية 2008 والتعديلات التي طرأت عليها.

وخلصت الدراسة إلى ترحيب المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية بالمعايير التي تتطلب معلومات عالية الجودة وتمتاز بالشفافية والقابلية للمقارنة ، فمن الصعب في غياب المعايير المشتركة مقارنة المعلومات المالية التي تعدها المؤسسات المتواجدة في أنحاء مختلفة من العالم وفي سياق الاقتصاد المتوجه إلى العولمة على نحو متزايد، وأن استخدام لغة واحدة مقبولة عالميا وهي معايير الإبلاغ المالي سيؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية ، وهذه المعايير تتصف بالحيادية وتتوفر حولها ثقة كبيرة مما يقلل من فرص حدوث هزات مالية قد تؤدي إلى إفلاس وتلاشي العديد من المؤسسات الكبرى منها والصغرى.

- دراسة (شعيب شنوف 2007) بعنوان: " الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED". هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات من خلال عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين، وتحليل المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي كمشكل سعر الصرف والعملات الأجنبية وأسعار التحويل...الخ، ووضحت الدراسة خطورة التلاعبات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات، خصوصا بين الفروع والشركات التابعة وبين الشركة الأم، بالإضافة إلى التهرب الضريبي الحاصل.

وخلصت الدراسة إلى أن الشركات متعددة الجنسيات تعتبر وحدات إنتاجية تحاول توسيع نشاطاتها الدولية لغزو الأسواق العالمية وهي تلعب دورا هاما في رسم خطوط الإقتصاد العالمي في إطار العولمة الإقتصادية، وأن الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات طرحت جملة من الإشكاليات التي لم تكن المحاسبة التقليدية قادرة على الخوض فيها، وهذا ما أدى إلى بروز ما يسمى بالمحاسبة الدولية وضرورة التوحيد المحاسبي العالمي.

وخلصت أيضا إلى أن الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني الحالي PCN أصبحت لا تتماشى مع الظروف والتحولات الحالية للإقتصاد الجزائري، بحيث أصبح كل ما هو محلي يخضع لواقع عالمي صارم تسيطر عليه الشركات متعددة الجنسيات.

- دراسة (حمزة العرابي، 2012-2013) بعنوان: " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق". هدفت الدراسة إلى معرفة متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ودرجة التوافق بين البيئة الجزائرية ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ودرجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتحديد المعوقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها لهذا النظام، وإيجاد السبل الممكنة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع خصائص البيئة الجزائرية بقصد إنجاح التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى أنه:

- لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال معدل النمو الاقتصادي غير كاف للنهوض بالاقتصاد الجزائري، إعتماد شبه تام على قطاع المحروقات، يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري، معدل درجة الإنفتاح الاقتصادي أقل من المتوسط، حجم الاستثمار الأجنبي ضعيف؛

- لا تتوافق خصائص البيئة المالية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال ضعف نشاط السوق المالي وضعف أداء القطاع المصرفي؛

لا تتوافق خصائص البيئة القانونية الجزائرية مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال كون النظام القانوني الجزائري مبني على أساس منهج النظام القانوني الإلزامي

- دراسة (فؤاد عبد العزيز 2009) بعنوان: " الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة شركة الاسمنت SCAEK "

البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية بجامعة البليدة لسنة 2009، فقد خلصت الدراسة النظرية إلى أن هندسة المخطط الوطني للمحاسبة كان منطقها ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لجهات التخطيط العمومية، أما النظام المحاسبي المالي الجديد القائم على المعايير الدولية كان منطقه خلق بنك معلومات للمستثمرين بالدرجة الأولى؛

أما الدراسة التطبيقية وفي ظل فراغ تشريعي حول عملية الانتقال وصعوبة عملية الانتقال حتى على المؤسسات الكبرى، كان على السلطات الجزائرية أن تفرض النظام المحاسبي المالي على الشركات المتداولة أسهمها في بورصة الجزائر مثل صيدال، رياض سطيف...الخ، وهذا على غرار دول الاتحاد الأوروبي ثم على باقي المؤسسات تدريجيا؛

- **دراسة (سمير مرواني 2007):**

"Le projet du nouveau système comptable Algérien, anticiper et préparer le passage"

البحث عبارة عن رسالة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة لسنة 2007، حيث تطرق فيها صاحبها لدراسة المراحل التحضيرية الواجب القيام بها، من أجل تحقيق انتقال أفضل لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتحضير البيئة المناسبة لذلك.

9- خطة البحث: سنتطرق من خلال هذا البحث إلى أربعة فصول أساسية:

*** الفصل الأول:** يعنى بدراسة الإطار النظري للمحاسبة والممارسة المحاسبية في الجزائر مع استعراض مختلف الجوانب التاريخية المرتبطة بمراحل تطور الفكر المحاسبي إلى غاية اليوم

*** الفصل الثاني**: فيهتم بدراسة الإطار المفاهيمي للقوائم المالية ثم التطرق للمعايير المحاسبية الدولية وأهم الهيئات العالمية الرائدة في المجال؛

* **الفصل الثالث**: فيعنى بدراسة قياس وعرض عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى استعراض محتوى القوائم المالية وكيفية إعدادها وعرضها وفقا النظام المحاسبي المالي (SCF)؛

* **الفصل الرابع:** يعنى هذا الفصل بالدراسة الميدانية والمتمثلة في دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، وكانت دراستنا مركزة على القيام بوصف وتحليل توزيع عينة الدراسة، واستعمال إختبار التوزيع الطبيعي من خلال الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة، ثم قمنا بتحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام الإرتباط(Corrélation de Pearson) ، وقمنا أيضا بتحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار المتعدد (Regression Multiple) .

وقد تم اختتام الدراسة بخاتمة عامة تم التطرق من خلالها إلى نتائج اختبار الفرضيات والإجابة عن الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، والخروج ببعض النتائج والتوصيات المقترحة وبعض المواضيع التي يمكن أن تكون محاور للدراسة والبحث مستقبلا.

الفصل الأول

مدخل للممارسة المحاسبية في الجزائر

تمهيد

يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، وقد جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان سائدا ويتماشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي، وتفاديا لأوجه القصور التي ميزت المخطط المحاسبي الفرنسي(PCG) مع بداية الستينات، تدارك المخطط الوطني للمحاسبة تناقضاته ومشاكله واتجه نحو إتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقا من نهاية الستينات من القرن الماضي.

إلا أن الوضع الآن أصبح مغايرا، حيث تعرف الجزائر تغييرات جذرية في كافة المجالات وخاصة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغييرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية و إفرازات العولمة.

فمن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط الوطني للمحاسبة، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات وقواعد عملها والطرق المحاسبية ا لمعتمدة في التقييم وإعادة التقييم وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد وقياس نتيجة عمليات المؤسسات خلال فترة زمنية معينة وتصوير مركزها المالي في تاريخ محدد، وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها في عملية التقويم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات، وينبغي أن يكون هذا التحديد عملية مستمرة نظرا للحاجات المستمرة والمتطورة لهذه المعلومات، أما فيما يخص عملية القياس والتوصيل لهذه المعلومات فيتطلب المفاضلة بين العديد من الأساليب والإجراءات التي يمكن استخدامها، وتنطبق هذه النظرة الأولية على جميع الأنشطة التي من خلالها يتم إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المؤسسات مهما اختلف شكلها القانوني أو طبيعة النشاط الذي تمارسه، ويقصد بمن يستخدمون المعلومات المحاسبية جميع الأطراف التي يمكن أن تستخدم تلك المعلومات في عملية التقويم واتخاذ القرارات، وتتضمن تلك الجهات: إدارة المؤسسة، الموظفين، المستثمرين، الملاك، المقرضين والأجهزة الحكومية.

المطلب الأول: تنظيم الفكر المحاسبي

الفرع الأول: صياغة التطور التاريخي لتعريف المحاسبة لقد تطورت المحاسبة بحسب تطور الحاجة إليها من كونها فن تسجيل العمليات المالية التي تحصل في المؤسسة لأغراض المتابعة والرقابة إلى كون المحاسبة أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية التي ترشد مستخدميها لاتخاذ قرارات سليمة.

وفيما يلي سنقوم بصياغة بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة:

- تعريف01: عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)* سنة 1941 المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج التي تنجم عن العمليات والأحداث المالية[1].

* مهنة يتم مزاولتها؛

* نظام يختص بتسجيل وتبويب العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة؛

* يقوم هذا النظام بتفسير النتائج تلك النتائج التي تترتب على هذه العمليات الأحداث.

هذا التعريف ركز على توضيح وتحديد طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها

- تعريف 02: وفي تعريف ثاني لنفس المعهد سنة 1953: المحاسبة هي فن يختص بتسجيل وتصنيف وتلخيص ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ثم تفسير تلك العمليات[2].

- تعريف 03: وفي تعريف ثالث لنفس المعهد سنة 1970: المحاسبة هي عبارة عن نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية) تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام

---

* American Institute Of Certified Public Accountant (AICPA).

[1] بني عطاء حيدر محمد علي، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2007، ص: 20.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 04، 2007، ص: 25.

أو بتخصيص الموارد في منشآت الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في وحدات الأعمال الحكومة[1].

- تعريف 04: عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)*: المحاسبة هي نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص المعلومات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة معينة (سنة عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[2].

- تعريف 05: قدمت الجمعية تعريف ثان سنة 1966: المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين رأي مهني ومستنير لاتخاذ القرارات اللازمة[3].

- **تعريف 06**: قدمت الجمعية تعريف ثالث سنة 1975: المحاسبة هي عبارة عن توفير معلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية[4].

يبين لنا التعريف السابق وظيفة المحاسبة على أنها أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تحصل في صورة مالية، وضرورة تلخيص هذه الأحداث أو العمليات المالية على شكل قوائم ذات دلالة معينة، أي يوضح طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها.

- تعريف 07: عرفت المحاسبة من طرف مجموعة من الباحثين على أنها: علم وفن في نفس الوقت بقولهم المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندا ت مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها في شكل قوائم مالية من شأنها أن تساعد في عملية اتخاذ القرارات[5].

- تعريف 08: المحاسبة هي عبارة عن نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات[6].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 06.

* American Accounting Association (AAA).

[2] محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 25.

[3] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص: 15.

[4] مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص: 09.

[5] حسين القاضي، **نظرية المحاسبة**، منشورات جامعة دمشق، 1991، ص: 71.

[6] خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ج 01، ص: 12.

الفرع الثاني: وظائف وأهمية المحاسبة

أولا: وظائف المحاسبة لقد تطورت وظائف المحاسبة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والبيئي وأصبحت تشمل الوظائف التالية[1]:

- تحديد وتسجيل الأحداث المالية من واقع المستندات المؤيدة لها مثل فواتير البيع والشراء والإيصالات والإشعارات وأوامر الصرف وأوامر القبض ....الخ، في دفتر اليومية وفق تسلسل زمني متتابع.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية وذلك من خلال ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها المتخصصة في دفتر الأستاذ.
- تلخيص العمليات المالية من خلال ترصيد الحسابات وإعداد جداول وكشوف تحليلية لأغراض مختلفة.
- إعداد ميزان المراجعة للتأكد من التوازن وصحة ودقة تسجيل وترحيل وترصيد العمليات المالية السابقة.
- القيام بالتسويات الجردية اللازمة لعناصر الأصول والخصوم، والمصروفات والإيرادات وذلك وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المنظمة لها.
- إعداد الحسابات والقوائم المالية لقياس نتيجة الدورة المالية وبيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
- إعداد التقارير الفورية والدورية وتحليل وتفسير النتائج وتقديمها لكافة الجهات المستفيدة.

وإذا كانت الوظائف السابقة إجرائية، عملية فإنه يمكن إعادة صياغتها بشكل يربط النظام المحاسبي بأهداف المؤسسة كما يلي:

1- وظيفة تسجيلية: أي أن المحاسبة تقوم بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي، بحيث تسهل عملية التسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.

2- وظيفة تحليلية: أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوفات التحليلية، بحيث تبين بشكل مفصل استخدام موارد المؤسسة ومصروفاته وإيراداته مما يساعد على تعميم الوظيفة الرقابية للمحاسبة ويرفع من درجة الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأطراف المستفيدة.

3- وظيفة رقابية: تحقق المحاسبة رقابة جيدة على استخدام الموارد الاقتصادية في المؤسسات، وذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، وأيضا من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والمعياري وتقييم الأداء وبيان أسباب الانحرافات مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ إجراءات إدارية مناسبة.

4- وظيفة استشارية أو إخبارية: وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المؤسسة مما يسمح بالإطلاع وتقييم النتائج، وبالتالي اتخاذ الإجراءات

[1] **المرجع السابق**: ص: 13- 14.

الفنية والاقتصادية المناسبة من اجل تفادي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج ايجابية.

ثانيا: أهمية المحاسبة تعتبر المحاسبة مصدرا أساسيا لتوليد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية، وهذه البيانات والمعلومات تستفيد منها أطراف متعددة داخلية وخارجية، حيث تساعدها على القيام بوظائفها واتخاذ قراراتها بصورة سليمة، وأهم الأطراف المستخدمة للبيانات والمعلومات المحاسبية ما يلي[1]:

1- أصحاب المنشأة: تمكن البيانات والمعلومات المحاسبية مالكي المنشاة من الاطلاع المباشر على مسار العمل وكفاءة الأداء وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، وبيان مقدار الديون والالتزامات ورأس المال الدائم والعامل والسيولة النقدية ومعدلات العائد على رؤوس الأموال المستثمرة مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير استثماراتهم.

2- إدارة المنشأة: تحتاج إدارة المنشاة البيانات والمعلومات المحاسبية من اجل قيامها بوظائفها بكفاءة عالية مثل وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة ورسم السياسات القصيرة والطويلة الأجل.

3- الدائنون: وهم أصحاب الحقوق مثل الموردين والمصارف والمؤسسات المالية التي تقدم القروض وغيرها من أنواع الخدمات، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم للاطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من اجل زيادة الثقة بالمنشاة والاطمئنان بان أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وأيضا تساعدهم المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الائتمان المستقبلية.

4- واللوائح الضريبية الصادرة ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضرائب بدقة مما يحفظ حقوق الدولة من جهة، ويبعد مشاريع الأعمال عن أي إجحاف ضريبي يمكن أن يقع.

5- المحللون الماليون: تعتبر مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) المادة الأولية التي يتعامل معها المحلل المالي من اجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة.

6- اتحادات العمال: تفيد المعلومات المحاسبية اتحادات العمال في مناقشة مسالة الأجور مع أرباب العمل والمطالبة بزيادتها وتقليل الضرائب.

7- الدارسون والباحثون: ويحتاجون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من اجل تشخيص وتحليل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ودراسة التطور الاقتصادي ومعدلات النمو أو الانكماش وتقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة.

---

[1] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 01، 2003، ص: 24.

الفرع الثالث: الطبيعة العلمية للمحاسبة

أولا: المدرسة الفنية تعتبر المحاسبة وفقا لهذه المدرسة أنها تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين، دون الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والأسس والأصول المحاسبية، إذن فهي تركز على الجانب العملي (التطبيقي) البحث في تسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، ومن بين رواد هذه المدرسة الفرنسي دي مور (DE MURE) حيث قدم تعريف للمحاسبة يؤيد هذه النظرية " المحاسبة هي عبارة عن دفتر الأستاذ وبعض الدفاتر الأخرى، والسجلات والمستندات التي تمكن من التسجيل في الحسابات ثم تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة.

إن هذه الأفكار المعبرة عن تلك المدرسة قد لاقت قبولا في بداية ظهور واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني وذلك بحكم أن مجال استخدامها كان ضيقا وحجم أعمال المشروعات كان صغيرا، إضافة إلى أن الشكل القانوني لملكية تلك المشروعات كان فرديا، وتجسد كل ذلك من جراء تطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي، واستمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي في القرن الرابع عشر عندما بدأ الحديث في الأوساط المهتمة بمهنة المحاسبة بالانتقال إلى نظام مغاير للتسجيل المحاسبي اصطلح عليه نظام القيد المزدوج، وتطورت هذه الأفكار خلال أكثر من قرن لحين ظهورها بشكل مكتوب في نهاية القرن الخامس عشر، وذلك عندما اصدر الباحث الرياضي الايطالي لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) كتابه عام 1494 تناول فيه نظام القيد المزدوج، وكان هذا بمثابة الأساس الموضوعي لظهور المدرسة الثانية.

ثانيا: المدرسة العلمية كان الكتاب الذي أصدره الباحث الرياضي لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) البداية الحقيقية لهذه المدرسة، حيث افرد في مؤلفه هذا فصلا كاملا عن نظام القيد المزدوج، ونظرا لعدم إمكانية استمرار تبني آراء المدرسة الفنية وعدم ملائمة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث والمعاملات المالية، التي بدأت الأحداث تتوسع وتزداد انعكاسا لتوسع حجم ونوع الأنشطة والفعاليات الاقتصادية.

إن جوهر هذه النظرية يدعوا إلى اعتبار المحاسبة علم له مبادئ وأسس علمية نظرية ومجال ومنهج بحث علمي كباقي العلوم، ومن رواد هذه المدرسة (GABRIEL FAURE) الذي قدم تعريفا للمحاسبة على أنها: علم للحسابات يمكن من تسجيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة من الأموال لإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها.

كما عرف (LEON PATARDON) المحاسبة على أنها: العلم الذي يبين القواعد الواجب إتباعها لتسجيل العمليات الاقتصادية التي يقوم بها شخص أو عدة أشخاص.

ثالثا: المدرسة الحديثة إن أصحاب هذه المدرسة لهم رأي مغاير عن المدرستين السابقتين، بحيث يرون أن المحاسبة علم وفن في نفس الوقت إذ تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وفرضيات تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية في تحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل في إنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات.

الفرع الرابع: صياغة مراحل تطور الفكر المحاسبي مرت المحاسبة وخلال عقود من الزمن بمراحل ثلاث، بدأت بوظيفة العد أو الحساب أو الحصر العددي في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة التوسع وتنوع أشكال الأعمال، ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تجيب عنها المحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي أصبحت تتميز بكبرها وتعقيد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها، إضافة إلى الدور الجديد الذي أصبحت تؤديه الدولة من خلال تدخلها في الحياة الاقتصادية[1].

أولا: المرحلة الأولى وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) عن القيد المزدوج حيث أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الأشوريين في حوالي(3500 ق م) إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب أو أحجار كريمة، كما أظهرت بعض قبائل بابل آثارا تشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب وقد اشتملت هذه الآثار أيضا في مادتين من موادها (104، 105) تتعلقان بالأحكام التجارية[2].أيضا وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا بعد النظام الذي أنشأه المصريون القدامى كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا وإلى هذا النظام ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية للفترة الممتدة من عام (415-418) ق م[3].

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حيث وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تاريخيا أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، هذه الأخيرة سبقت في وجودها ظهور الرموز الممثلة لهذه الأرقام، وخلال هذه المرحلة وتحديدا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية خطت المحاسبة خطوة كبيرة إلى الأمام بفضل عاملين:

1- العامل الأول: البدء في استخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان القيد المحاسبي.

2- العامل الثاني: وتمثل في ظهور بعض الأنظمة المتطورة نسبيا، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم بالنظام العددي الروماني وأخيرا بالنظام العددي الهندي العربي.

---

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 14.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 25.

[3] Richard Brown, **History of Accounting and Accountants**, London, 1968, p: 27.

وحتى بداية القرن الثالث عشر كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيها التجار ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.

أما العمليات النقدية، فكان التاجر يخضعها للرقابة الشخصية دون الحاجة لتسجيلها، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل العمليات المالية مصطلح القيد المفرد، وقد اعتبرت سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد[1].

لكن مع بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد حدث تطوران هامان في عالم التجارة خلفا آثارا كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

- ازدياد العمليات الآجلة في العمليات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.
- انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصا بعد توسع التجارة الأوروبية والايطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثرا مزدوجا لا يمكن التعبير عنه محاسبيا بالقيد المفرد.

فمن خلال هاذين العاملين كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة، وهكذا نبتت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال تلك المرحلة، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثارا لأول سجلات نظمت وفقا لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بني عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج[2].

ثانيا: المرحلة الثانية بالرغم من أن نظرية القيد المزدوج لم تلق قبولا في اللحظات الأولى، إلا أن التطور الاقتصادي اللاحق والمتمثل في ازدهار التجارة في ايطاليا في القرن السادس عشر وقيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وما نجم عنها من قيام منشآت صناعية وتجارية ومالية ضخمة، وتعقد وتشابك العمليات المالية أكد عجز طريقة القيد المفرد وأهمية تطبيق القيد المزدوج[3].

إن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الايطالي لوكا باسيولي(LUCA PACIOLO) فقد خصص في أطروحته (scripturies summa de arthimatica proportiolet de computies et) فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج[4].

ويجدر القول في هذا المجال أن لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج بل كان كل ما الأمر هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.

---

[1] Roy Sidebothman, **Introduction to the theory and context of accounting**, NEW YORK, Bergamot press, 1970, p: 20.

[2] IBID, P P: 04- 08.

[3] خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 10.

[4] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما:

1- الأثر الأول: أنه من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية ودفتر الأستاذ.

2- الأثر الثاني: كما انه من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة الزمنية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأربح والخسائر والذي اعتبره لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات[1].

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة، لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية قد ازدادت توثقا حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب ليدخل مجال المفاهيم، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قاد عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي، وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءا بأسلوب ترصيد الحسابات، وكذا إعداد ميزان المراجعة، إلى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحيانا بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة، ويعبر عنها الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية:

الأصول= الالتزامات + حقوق الملكية.

ثالثا: المرحلة الثالثة[2] في الفترة التاريخية اللاحقة لـ: لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الايطالية معظم أنحاء أوروبا وكان معظم معلميها من المهتمين بالرياضيات، فمثلا: يعتبر الهولندي (Steven Simon) في نظر الكثير من الباحثين هو الرجل الثاني بعد لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي، فقد كان عالما في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا، هذا مما جعل بعض الباحثين يضعه من بين مؤسسي أصول الهندسة الحديثة، وقد ألف كتابا بعنوان: (mathematical tradition)، وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية كما وضع جزءا من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة.

من جانب آخر بعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة، والذي قام عام 1543م بترجمة مؤلف لوكا باسيولي (LUCA PACIOLO) في لندن.

---

[1] Roy Sidebothman, (ed) Op, Cit, p: 07.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره**، ص: 30.

وبمجرد وصول الطريقة الايطالية إلى انجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة ومعروفة بمصطلح (Properiety book- keeping) مقابل مصطلح (Agency book keeping) التي كانت تعرف بالطريقة الايطالية.

من الناحية الوظيفية، استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في القيام بالخدمات التي كانت تقوم بها في المرحلة التاريخية السابقة، هذه الخدمات متمثلة في توفير الحماية لموجودات المشروع، ثم تحديد المسؤولية وحل النزاعات.

وبقيت على هذه الحال حتى نهاية القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا، وقد كان لهذه الآلة التي اخترعها (James Watt) آثارا اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه، فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي في الصناعة مما ساهم في تقدمها، ومن جهة أخرى ساهمت في تنشيط حركة النقل ابري والبحري، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطا موازيا في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمؤسسات، حين حولها من الملكية الفردية إلى الملكية الجماعية، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمؤسسات على أغراض المحاسبة ، حيث كانت أغراض الرقابية والحماية يحتل المرتبة الأولى قبل الثورة الصناعية أصبح غرض القياس والتقييم يحتل المرتبة الأولى بعد الثورة الصناعية.

وقد كان للمهتمين بالرياضيات أثر بالغ في تطوير الطرق والأساليب خلال هذه المرحلة ومثال ذلك، أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام 1878 م، كان من تأليف أستاذ الرياضيات والاقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton)، كما نشرت خلال نفس المرحلة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها مؤلفها انحرافات التكاليف.

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوربا لان معدل النمو الصناعي في أمريكا اكبر منه مما هو في أوربا، وقد تحمل العبء الكبير في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هو على دراية بالرياضيات.

وقد ابرز التطور الصناعي في أمريكا وأوربا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصا في مجال تحليل التكاليف، حيث وفي هذا الصياغ لا يمكن أن نتناسى ما قدمته الرياضيات للمحاسبة من إسهامات في تطورها خلال المراحل الثلاث:

1- **المرحلة التاريخية الأولى:** قدمت الرياضيات للمحاسبة أساليب العد والحصر.

2- **المرحلة التاريخية الثانية:** قدمت الرياضيات للمحاسبة مفهوم التوازن والتعادل.

3- **المرحلة التاريخية الثالثة:** قدمت الرياضيات للمحاسبة أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي.

ولعل مفهوم التحليل الحدي للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك، إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي إلى المدخل الرياضي، وكان المدعو (Henry Hess) أول من تعرض لهذا المفهوم، حين نشر بحثا في محلة (The Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج، وكانت هذه العلاقة بمثابة حجر الأساس الذي بني عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة، الحجم، الربح).

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من القرن الماضي، وكان ذلك حينما استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي التي عمت الاقتصاد العالمي خلال هذه الفترة.

وفي نهاية الخمسينيات من هذا القرن، دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات ما يمكن أن نسميه بمرحلة الازدهار وذلك لسببين[1]:

أ- السبب الأول: شروع بعض المشروعات الاقتصادية، كشركات البترول باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية، خصوصا بعد تزايد استخدام الحاسبات الالكترونية فيها.

ب- السبب الثاني: انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement) والنظرية الحديثة للمعلومات (Modern Information Theory)، وقد خلفتا هاتين النظريتين آثارا جوهرية على وظيفة المحاسبة، مذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات الاقتصادية.

ومن المؤشرات الواضحة على توطيد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي.

وفي عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوعا رئيسيا لا يخلو منه كتبا أو مجلة أو دورية محاسبية.

المطلب الثاني: فروع وأهداف المحاسبة

الفرع الأول: فروع المحاسبة لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة مما أدى إلى ظهور فروع جديدة متخصصة يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وفيما يلي أهم فروع المحاسبة[2]:

أولا: المحاسبة المالية تعتبر المحاسبة المالية أم المحاسبات وأقدمها حيث اشتقت منها وتفرعت جميع الفروع المحاسبية الأخرى، وتتألف المحاسبة المالية من مجموعة المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم وترشد عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وإعداد الحسابات الختامية والقوائم والتقارير المالية، وتساعد البيانات والمعلومات المالية الإدارة والمستثمرين وبورصة الأوراق المالية وغيرها

[1] **المرجع السابق**، ص: 32.

[2] **المرجع السابق**، ص: 34.

في الحكم على أداء المشروع وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة، ولكن نظرا لاهتمام المحاسبة المالية بالمؤشرات الإجمالية وعدم اهتمامها بالتفاصيل على مستوى الأقسام والعمليات وأصناف المنتجات فقد أدى ذلك إلى ضعف وظيفتها الرقابية والتحليلية في المنشآت الاقتصادية.

ثانيا: محاسبة التكاليف تهتم محاسبة التكاليف بدراسة نظريات التكاليف المختلفة وكيفية تطبيقها، إضافة لاهتمامها بتبويب عناصر التكاليف حسب الأسس المختلفة الوظيفة، السلعة، العلاقة مع حجم الإنتاج...الخ، وتهتم محاسبة التكاليف بتجميع وتصنيف وتحليل بيانات التكاليف بهدف تحديدها وفرض الرقابة عليها، وتخدم محاسبة التكاليف إدارة المشروع بالدرجة الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة ورقابتها بغية تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات[1].

ثالثا: المحاسبة الإدارية تعتبر المحاسبة الإدارية امتدادا لمحاسبة التكاليف في إطارها الحديث، الذي يعتمد الأساس المعياري للقياس، وتستمد أيضا بياناتها من المحاسبة المالية، ولكن بيانات المحاسبة الإدارية لا تقتصر فقط على الحاضر أو المستقبل وإنما أيضا تتعلق بالماضي مما يساعدها في التحليل والمقارنة والتنبؤ في المستقبل واتخاذ القرارات المختلفة.

وتهدف المحاسبة الإدارية بشكل أساسي إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الرقابية والتخطيطية بكفاءة عالية، واتخاذ القرارات، ورسم السياسات المختلفة.

رابعا: المحاسبة الحكومية وهي تقوم بتسجيل وتبويب الموارد المالية المخصصة للوحدات الحكومية لأداء أنشطة محددة تهدف إلى تحقيق غرض معين في إطار القوانين واللوائح المالية، ومن بين خصائص المحاسبة الحكومية أنها لا تهدف إلى قياس التكاليف أو نتائج أعمال الوحدات أو تحديد المركز المالي للمشروع وإنما تركز على التسجيل للتصرفات المالية والرقابة على مدى التزام الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الاعتمادات المقررة، كما تقوم المحاسبة الحكومية بتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد للجهات الحكومية والتقرير عنها[2].

خامسا: المحاسبة الضريبية وهي تتناول بيانات المحاسبة المالية وتقوم بإعادة تبويبها وعرضها وفق القوانين واللوائح الضريبية النافذة بغية تحديد الربح الضريبي أو الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

إن سبب إعادة عرض وتجميع البيانات المالية حسب القواعد والنصوص المحددة في القانون الضريبي هو أن هذه القواعد والأحكام الضريبية تختلف عن قواعد ومبادئ القياس المحاسبي، وبالتالي فان الربح الضريبي يختلف عن الربح المحاسبي.

سادسا: المحاسبة الوطنية يقوم هذا الفرع على وضع إطار محاسبي وطني شامل قائم على مجموعة من المبادئ، ويقوم على تحليل الاقتصاد الوطني لمختلف الأنشطة والقطاعات مثل: الادخار الوطني، ميزان

---

[1] محمد رضوان العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ج 01، 2006، ص: 21.

[2] خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، 36.

المدفوعات، الميزان التجاري...الخ، ويجمع الباحثون على أن جزءا كبيرا من أسباب التخلف في الدول النامية يرتبط أساسا بتخلف نظم المحاسبة الوطنية فيه[1].

سابعا: المحاسبة القطاعية وهي تعنى بقطاعات أو أنشطة تحكمها ظروف خاصة وهي التي لا يمكن أن يحكمها النظام السائد مثل المحاسبة البترولية، محاسبة البنوك، محاسبة التامين، المحاسبة الزراعية، محاسبة الإشغال العمومية...الخ

ثامنا: المحاسبة الاجتماعية تعتبر احدث فروع المحاسبة لذلك يصعب في الوقت الراهن تعريفها تعريفا محددا، وقد نتجت المحاسبة الاجتماعية عن فكرة المسؤولية الاجتماعية للمشروع اتجاه العاملين فيها والبيئة المحيطة بها والمنتج الذي تنتجه والمجتمع الذي تعتبر جزءا منه، وتعمل المحاسبة الاجتماعية على قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية الناتجة عن الأنشطة العادية للمشروع وعن برامجه الاجتماعية مثل برامج المحافظة على البيئة وتطويرها، برامج الخدمات التي تقدم إلى العاملين والمواطنين في المناطق المحيطة بالمشروع، وتهدف المحاسبة الاجتماعية إلى تقديم تقارير عن الأنشطة والبرامج[2].

تاسعا: المحاسبة الدولية يعنى هذا النوع من المحاسبة بمشاكل الوحدات والفروع التي تكون خارج الإقليم الوطني للشركة الأم، وهي أيضا تعنى بالتعاملات التجارية بين المنشآت من دول مختلفة وما ينجم عنها من وجود أرباح أو خسائر الصرف، وكذلك بسبب اختلاف التطبيقات المحاسبية من دولة إلى أخرى[3].

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة يمكن إجمال أهداف المحاسبة فيما يلي[4]:

- تنظيم علاقة المنشأة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي.
- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الاقتصادية.
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المشروع والعمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض الهدر والتلف والوقت الضائع ...الخ.
- تقديم المعلومات إلى المستخدمين الخارجيين، وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية، مثل قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار والتمويل والإقراض وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الاقتصادي أو الدولة بشكل عام.
- المحافظة على ممتلكات الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة والدولة بشكل عام مما يحقق فائدة لكافة المواطنين.

---

[1] محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 28.

[2] وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس، الاعتراف والإفصاح المحاسبي**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ج 01، 2002، ص: 25.

[3] محمد رضوان العناتي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 24.

[4] خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 14- 15.

المبحث الثاني: استعراض المخطط الوطني المحاسبة

عوض المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975 المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق قوائمه المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ظروف نشأة المخطط الوطني للمحاسبة وتطوره

الفرع الأول: ظروف نشأة المخطط الوطني للمحاسبة لقد بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964، لكنها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر، وعليه فلا يمكننا اعتبار هذه العملية (تغيير أسماء الحسابات) كمحاولة لتغيير المخطط بالمعنى الحقيقي للكلمة.

كما تعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969م لتغيير المخطط كأول محاولة جدية تهدف لتغيير المخطط المحاسبي وذلك بالنظر إلى أهدافها، فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جيد في ظرف ستة أشهر[1]، إلا أن هاته اللجنة لم تقدم شيئا ولم تسفر أعمالها على أي مخطط جديد، إذ لم تكن المهلة المخصصة كافية، فلم تكن متوافقة مع أهمية وضخامة المهمة.

لقد كانت المحاولة الثانية في سنة 1972، والتي اعتبرت محاولة ناجحة إلى حد ما، تكفلت بها وزارة المالية وأوكلت مهنة تغيير المخطط إلى مجلس مكلف بذلك وهو المجلس الأعلى للمحاسبة[2]، الذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، بالإضافة إلى تكليفه بمهمة تنظيم ميدان المحاسبة، وقد أنشأ هذا المجلس بداخله لجنة التقييس لتقوم بمهمة إعداد المخطط المحاسبي الجديد، وجرت أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة (SNC) في بداية الأمر في شهر أفريل من سنة 1972، وتم تكوين فريق دائم من خبراء جزائريين مدعمين بخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة وتمثلت مهمتهم في مراقبة وتتبع تطور الأشغال وإبداء الآراء في هذا المجال بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي من جامعة براغ والذي طرح التجربة التشيكوسلوفاكية في هذا الميدان، ثم قامت اللجنة بحصر احتياجات كل المستعملين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات ورتبهم كما يلي:

---

[1] الأمر رقم 69- 107، المؤرخ في: 31 ديسمبر 1969، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، المادة 19.

[2] المجلس الأعلى للمحاسبة: تم إنشاؤه بهدف تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب من جهة وانشاء مخطط محاسبي جزائري بدلا من المخطط المحاسبي الفرنسي العام من جهة أخرى.

- مسيري المؤسسات؛
- إدارة الضرائب؛
- الهيئات المالية؛
- الوزارات الوصية؛
- الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

كما قامت اللجنة بفحص ودراسة مختلف المخططات المحاسبية الأجنبية للاعتبار بها، وخصصت بالدراسة مخططين اثنين وهما المخطط المحاسبي (OCAM)•، والمخطط المحاسبي التشيكوسلوفاكي.

وبعدها قامت اللجنة بتحديد مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي الجديد، وفي هذا الصدد تلقت اللجنة صعوبة في تحديد مجال تطبيق المخطط لبعض القطاعات وهي قطاع الهيئات المالية والمؤسسات الفلاحية.

وبعد عدة أشهر من العمل توصلت اللجنة إلى وضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري، والذي تم عرضه على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في شهر ديسمبر 1972، ثم بدأت عملية مناقشة مشروعه التمهيدي، حيث تم إشراك أطراف عديدة منها ممثلي المؤسسات العمومية، كما قامت اللجنة بإعداد نموذج من الأسئلة وجهته إلى كل المؤسسات العمومية، يتمحور حول النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي المطبق بهدف جمع أكبر عدد ممكن من الآراء والملاحظات والتعديلات والإضافات المحتملة التي يرجى إقحامها في المخطط المحاسبي الجديد، حيث تعتبر مهمة وضع مخطط محاسبي بإمكانه الاستجابة إلى احتياجات كل قطاع من المعلومات المحاسبية مهمة جد معقدة وذلك بسبب اختلاف الاحتياجات وتناقضها في بعض الأحيان.

امتدت هاته الأشغال على مدى ثلاثة أشهر، تم خلالها إجراء تعديلات طفيفة على المشروع التمهيدي للمخطط المحاسبي، وبعد نهاية أشغال التحضير بدأت عملية عرض وشرح المخطط بإقامة عدة ملتقيات حول المخطط وأهدافه وكيفية تطبيقه، وبعد ذلك بدأت أشغال ترجمة المخطط من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية، التي تكفلت بها لجنة مختصة كونت خصيصا لذلك.

لقد تمت في شهر نوفمبر من سنة 1973م تبني المخطط الجديد (المخطط الوطني للمحاسبة) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحصه للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/ 35 الصادر بتاريخ 29 أفريل سنة 1975م والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلفة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 23 جوان 1975م عن وزارة المالية، ولقد دخل المخطط الوطني للمحاسبة حيز

• Organisation Commune des pays Africains et Malgache.

التطبيق في شهر جانفي من سنة 1976م، إلا أنه بقي ولمدة طويلة صعب التطبيق وذلك رغم الملتقيات التوجيهية التي أعدت داخل وخارج المؤسسات.

الفرع الثاني: تطور المخطط الوطني للمحاسبة بما أن المخطط الوطني للمحاسبة انشأ من قبل القانون التجاري فإنه لم يأخذ في الحسبان مختلف أشكال وتنظيمات الشركات التجارية في القطاع الخاص، ولقد عرف المخطط الوطني للمحاسبة عدة تعديلات منذ إنشائه سنة 1975م، تماشيا مع تغيرات الإطار القانوني للمؤسسات الوطنية إلى شركات مساهمة، وفي هذا الظرف أصبح من الضروري ضبط وتوحيد مجموع العمليات لإنشاء الشركات، توزيع النتائج، رفع رأس المال، الحل والتصفية...الخ، وبهذا الصدد قامت المديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية بإصدار تعليمات لتكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاطات الشركات التجارية، وتمثلت هذه التغييرات في شكل إضافات للمخطط الوطني للمحاسبة، نذكر منها ما يلي:

1- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في: 29 أفريل 1975، ويقضي بإجبارية تطبيقه على[1]:

أ- الهيئة العمومية ذات الطبع الصناعي والتجاري؛

ب- شركات الاقتصاد المختلطة؛

ج- الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها القانوني؛

2- المرسوم التنفيذي: أصدرت وزارة المالية في: 23 جوان1975م، مرسوم تنفيذي يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، والذي يعالج النقاط التالية[2]:

أ- التنظيم والتسيير المحاسبي؛

ب- تقييم الاستثمارات والمخزونات؛

ج- منهجية إعداد القوائم المالية الختامية (17 قائمة).

3- الإضافات القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة:

أ- المنشورة رقم (Circulaire) / 047 / 89 / F/ DC/ CE /185 المؤرخة في 24 ماي 1989 المتعلقة بتسجيل العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات وتعالج ما يلي[3]:

- حساب الشركاء (الفصل بين المساهمات العينية والمساهمات النقدية)؛
- إدراج حساب الموثق في شكل حساب فرعي من حساب النقديات؛
- إدراج القروض السندية كحسابات فرعية ضمن ديون الاستثمارات.

ب- المنشورة رقم 635/F/DC/CE/90/046 المؤرخة في: 11 مارس 1990م، المتعلقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركات.

---

[1] الأمر رقم 35/ 75 المؤرخ في 29 أفريل 1975م، المتضمن تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادتين: 01، 02.

[2] المرسوم التنفيذي المؤرخ في: 23 جوان 1975م، المتعلق بـ: كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة: 01.

[3] المنشورة رقم / 047 / 89 / F/ DC/ CE /185 المؤرخة في: 24 ماي 1989م.

ج- التعليمة (Instruction) 95 /001 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995م المتعلقة بالتوفيق بين أموال المساهمة وتعالج ما يلي[1]:

- الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- الأموال المتحصل عليها عن طريق الحكومة للتدخل في المؤسسة؛
- الأرباح المتحصل عنها عن طريق الأسهم؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

د- التعليمة 518/MF/DG المؤرخة في 02 أفريل 1997م، المتعلقة بإعادة إدماج فرق إعادة التقييم ضمن الميزانية.

هـ- القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999م، الذي يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاطات الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

و - بالإضافة إلى هذا تم إصدار خمسة مخططات خاصة بميادين مختلفة:

- مخطط خاص بالميدان الزراعي 1987؛
- مخطط خاص بمجال التأمينات 1987؛
- مخطط خاص بمجال الأشغال العمومية 1988؛
- مخطط خاص بميدان السياحة 1989؛
- مخطط خاص بالبنوك 1992.

الفرع الثالث: الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة وخصائصه

أولا: الأهداف الرئيسية للمخطط الوطني للمحاسبة لقد جاء المخطط الوطني للمحاسبة ليغطي احتياجات الاقتصاد من المعلومات الاقتصادية على المستوى الكلي والجزئي، وتتمثل الأهداف الرئيسية التي جاء المخطط الوطني للمحاسبة من أجل تحقيقها فيما يلي[2]:

- تسهيل اتخاذ القرارات والتنبؤ بها، وذلك فيما يخص التخطيط المركزي أساسا، بالإضافة إلى المؤسسات الاشتراكية التي تمثل الأجزاء القاعدية المكونة لجهاز التخطيط العام؛

- تسهيل استخراج وتجميع بعض قيم المحاسبة الوطنية والمعطيات الاقتصادية المهمة التي تلبي احتياجات الاقتصاد المخطط، القيمة المضافة، الادخار الصافي، الاستثمار المنتج؛

- الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية وتسهيل مراقبتها وذلك من خلال المعرفة السريعة لمستوى المخزون، وأسعار التكلفة، فرغم أن المخطط الوطني للمحاسبة قد تجاهل محاسبة التكاليف أو المحاسبة

[1] التعليمة 95 /001 المؤرخة في: 02 أكتوبر 1995م

[2] تم عرض الأهداف العامة للـ PCN من طرف وزير المالية في الخطاب الذي ألقاه بتاريخ: 05 ماي 1972، بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة.

التحليلية إلا أنه ركز على ضرورة حساب سعر التكلفة في أهدافه، بالإضافة إلى تسهيل عملية المقارنة بين نتائج المؤسسات والقطاعات؛

- وضع جهاز فعال يربط ثروة المؤسسة بتسييرها من خلال مفهوم التدفقات وتتبع كيفية تكوين الثروة، بالإضافة إلى توجيه نشاط المؤسسة بالتأثير على الأسباب وليس على النتائج؛

- إعداد أداة تسيير ديناميكية، تسمح باتخاذ القرارات ومراقبة تطبيقها من أجل تعديل اتجاه المؤسسة في الوقت المناسب، وبالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير.

ثانيا: خصائص المخطط الوطني للمحاسبة لقد اعتمد معدو هذا المخطط عند تصميمه، على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل البنوك، التأمين...الخ، ولذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط الوطني للمحاسبة، استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقا، ونذكر منها[1]:

1- المخطط المحاسبي القطاعي: وهو بمثابة تكييف المخطط الوطني للمحاسبة لمجموعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط ويتم من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات، طبيعة ومدة دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية المحاسبة، إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة وحتى سنة 1977، لم تظهر للوجود في الوقت الذي شكلت عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل: البناء، الفلاحة، الأشغال العمومية، الصناعات الطاقوية، التأمين والخدمات الاجتماعية.

2- المحاسبة التحليلية القطاعية: ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه ملائما جدا لطبيعتها واحتياجاتها لتسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة...الخ.، في الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر على اعتبار ما تقدمه من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة تستعمل لأغراض التسيير، حيث أهمل المخطط الوطني للمحاسبة هذه الأخيرة، بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار المخططات القطاعية حسب الاحتياجات، على عكس المحاسبة العامة التي أضفت عليها الصيغة الإجبارية.

المطلب الثاني: هيكل وأقسام المخطط الوطني للمحاسبة

سنحاول في هذا العنصر استعراض بنية حسابات المخطط الوطني للمحاسبة، التي جسدها القرار الوزاري الصادر بتاريخ 23 جوان 1975م، والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط بحيث حدد[2]:

---

[1] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 193- 194.

[2] Journal officiel, arrête de 23/06/1975 relatif aux modalité d'application du plan comptable national J.O n° : 101, deuxieume semestre Alger, 1975.

- طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي؛
- المصطلحات المتبناة؛
- الحسابات مجموعاتها وأرقامها؛
- قواعد التسجيل المحاسبي؛
- القوائم المالية.

لقد اتخذ عند ترقيم الحسابات بمبدأ الترتيب العشري للحسابات الأساسية التابعة لكل صنف من الأصناف التي حددت المجموعات:

- المجموعة الأولى: الأموال الخاصة؛
- المجموعة الثانية: الاستثمارات؛
- المجموعة الثالثة: المخزونات؛
- المجموعة الرابعة: الحقوق؛
- المجموعة الخامسة: الديون؛
- المجموعة السادسة: الأعباء؛
- المجموعة السابعة: الإيرادات؛
- المجموعة الثامنة: النتائج.

وروعي عند ترتيب حسابات عناصر كل من الأصول والخصوم على مبدئي السيولة والاستحقاق ووزعت بدورها على ثلاث مجموعات:

* **حسابات الأصول:** وتشمل (المجموعات: الثانية، الثالثة والرابعة)؛
* **حسابات الخصوم:** وتشمل (المجموعة الأولى والمجموعة الخامسة)؛
* حسابات التسيير: وتشمل (المجموعة السادسة والمجموعة السابعة).

الفرع الأول: بنية حسابات الأصول تعرف الأصول على أنها الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع[1]، وهي ثلاثة أنواع:

أولا: الاستثمارات تعرف حسب المخطط الوطني للمحاسبة بأنها عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائلها الخاصة وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح[2].

ولكن هذا لا يمنع أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة، والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حداثة أو نتيجة لاهتلاكها التام بفعل الاستعمال.

[1] سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص: 47.

[2] جمعة هوام، **تقنيات المحاسبة العامة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ج 01، ص: 19.

وتتفرع هذه المجموعة إلى الحسابات التالية:

- الحساب رقم 20: المصاريف الإعدادية؛
- الحساب رقم 21: القيم المعنوية؛
- الحساب رقم 22: الأراضي؛
- الحساب رقم 24: تجهيزات الإنتاج؛
- الحساب رقم 25 تجهيزات اجتماعية؛
- الحساب رقم 28: استثمارات قيد الانجاز؛
- الحساب رقم 29: إهتلاك الاستمارات.

ثانيا: المخزونات تمثل مجمل الأملاك التي تملكها المؤسسة، والتي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو التحويل أو الاستغلال بشكل عام[1]، وتشمل مجموع العناصر الموجودة في مخازن المؤسسة، أو تلك التي تملكها لكنها موجودة لدى الغير، وتتفرع هذه المجموعة بدورها إلى الحسابات التالية:

- الحساب رقم 30: بضائع؛
- الحساب رقم 31: مواد ولوازم؛
- الحساب رقم 33: منتجات نصف مصنعة؛
- الحساب رقم 35: منتجات تامة الصنع؛
- الحساب رقم 36: فضلات ومهملات؛
- الحساب رقم 37: مخزون لدى الغير؛
- الحساب رقم 38: المشتريات؛
- الحساب رقم 39:مخصصات تدني المخزونات.

ثالثا: الحقوق هي عبارة عن أموال المؤسسة لدى الغير، اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، والحقوق هي مجموعة من مجموعات الأصول، ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر)[2].

وتضم مجموعة الحقوق الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب رقم 42: حقوق الاستثمارات؛
- الحساب رقم 43: حقوق المخزونات؛
- الحساب رقم 44: حقوق على الشركاء؛

---

[1] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 37.

[2] سعدان شبايكي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 93.

- الحساب رقم 45: تسبيقات من الغير؛
- الحساب رقم 46: تسبيقات الاستغلال؛
- الحساب رقم 47: حقوق على الزبائن؛
- الحساب رقم 48: المتاحات؛
- الحساب رقم 49: مؤونات تدني قيم الأصول.

الفرع الثاني: بنية حسابات الخصوم تعرف حسابات الخصوم على أنها الموارد التي قدمها أو وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وتتكون من الأموال الخاصة، وأيضا الموارد التي قدمها أشخاص آخرون مقرضون، ممونون وتظهر تحت تسمية الديون، إضافة إلى الموارد التي أنشأت وجدت نتيجة قيامها بالأعمال خلال السنة الماضية، وقد روعي عند ترتيب حسابات الخصوم مبدأ الاستحقاق، أي مدة استحقاق عناصر الخصوم من الأسفل إلى الأعلى.

قسم المخطط المحاسبي الوطني حسابات الخصوم إلى ما يلي:

أولا: الأموال الخاصة هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك، أو المالكين بالمعنى المحاسبي والمالي، فالصنف الأول من المخطط الوطني للمحاسبة يوافق الحالة الصافية للمؤسسة، وبمعنى آخر الفرق بين مجموع الأصول والديون[1].

وتشمل الأموال الخاصة الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب رقم 10: رأس المال الاجتماعي؛
- الحساب رقم 11: رأس المال الشخصي؛
- الحساب رقم 12: علاوات المساهمة؛
- الحساب رقم 13: احتياطات؛
- الحساب رقم 14: إعانات الاستثمار؛
- الحساب رقم 15: فرق إعادة التقييم؛
- الحساب رقم 17: الارتباط بين الوحدات (لا يظهر في الميزانية الموحدة)؛
- الحساب رقم 18: نتائج قيد التخصيص؛
- الحساب رقم 19: مؤونات الأعباء والخسائر.

ثانيا: الديون هي مجموعة من الممتلكات أو الخدمات التي منحت للمؤسسة، ويتم تسديدها من طرف المؤسسة عندما تنتهي مدتها المحددة، وتضطر المؤسسة للاقتراض عندما تكون موجوداتها النقدية لا تسمح لها بالتسديد الفوري، لهذا الغرض تقدم هذه الامتيازات إلى المؤسسة من طرف الموردين عندما

[1] خالص صالح صافي، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط02، 2003، ص: 144.

تتطلب الحاجة، وهناك ديون أخرى تمس الناحية القانونية، وبالتالي يمكن القول بأن الديون تمثل مجموعة الالتزامات التي تدين لمؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير[1]، ويضم هذا الصنف الحسابات التالية:

- الحساب رقم 50: الأصول الدائنة؛
- الحساب رقم 52: ديون الاستثمار؛
- الحساب رقم 53: ديون المخزونات؛
- الحساب رقم 54: مبالغ محتفظ بها في الحساب؛
- الحساب رقم 55: ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة؛
- الحساب رقم 56: ديون الاستغلال؛
- الحساب رقم 57: سلفيات تجارية؛
- الحساب رقم 58: ديون مالية.

الفرع الثالث: بنية حسابات التسيير نعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال والذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكانياتها مع مجموعة عناصر من المصاريف من أجل تحقيق هدفها المادي والنقدي، وهو تحقيق الإيرادات[2]، ورتبت حسابات التسيير بحسب طبيعتها مع التمييز بين مختلف أنواعها إلا أنه يصعب إعادة ترتيبها حسب معايير أخرى، وذلك لعدم توفر المخطط الوطني للمحاسبة على حسابات للمحاسبة التحليلية.

أولا: حسابات النفقات وتمثل كل ما يقع على عاتق المؤسسة أو ما تقوم بتسديده سواء تعلق الأمر بعمليات تتعلق بنشاط الاستغلال العادي للمؤسسة، أو بالنشاط خارج الاستغلال العادي لها، يسمح هذا التصنيف بمعرفة حجم تطور النتيجة مع طبيعة كل نشاط (الاستغلال، خارج الاستغلال).

وتعتبر الأعباء القيمة المسددة أو التي تم تسديدها والناتجة عن:

- مقابل ما تتحصل عليه المؤسسة من خدمات أو مزايا أخرى؛
- التزامات قانونية أو جبائية يقع على المؤسسة أدائها؛
- عمليات استثنائية غير مدرجة في نشاط الاستغلال العادي؛
- بالإضافة إلى عمليات أخرى بغرض تحديد النتيجة الإجمالية وهي:
- مخصصات الأعباء والتكاليف
- لقيم الباقية للأصول المتنازل عليها أو المخربة؛
- الديون المعدومة.

وتضم المجموعة السادسة الحسابات الرئيسية التالية:

[1] إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 89.

[2] سعدان شبايكي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 157.

- الحساب رقم 60: بضائع مستهلكة؛
- الحساب رقم 61: مواد ولوازم مستهلكة؛
- الحساب رقم 62: خدمات؛
- الحساب رقم 63: مصاريف العاملين؛
- الحساب رقم 64: ضرائب ورسوم؛
- الحساب رقم 65: مصاريف مالية؛
- الحساب رقم 66: مصاريف متنوعة؛
- الحساب رقم 68: حصص الاهتلاك؛
- الحساب رقم 69: أعباء خارج الاستغلال.

ثانيا: حسابات الإيرادات تمثل الجانب الايجابي في معادلة الربح، وهي كل ما تتحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها، وقد تم تصنيف النواتج حسب طبيعتها إلى نواتج الاستغلال ونواتج خارج الاستغلال، وتمثل النواتج القيم المقبوضة، أو التي سوف تقبضها المؤسسة والناتجة عن:

- المقابل الذي تتلقاه المؤسسة نتيجة قيامها بعمليات بيع للغير، أو أدائها كخدمات؛
- التزامات تقع على عاتق الغير ينبغي أدائها للمؤسسة؛
- النواتج عن عمليات استثنائية.

وتضم بغرض تحديد النشاط ما يلي:

* قيم استرداد اهتلاكات والمؤونات؛
* قيم التنازلات عن عناصر الأصول؛
* حسابات تحويل التكاليف.

وتشمل حسابات المجموعة السابعة الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب رقم 70: مبيعات بضاعة؛
- الحساب رقم 71: إنتاج مباع؛
- الحساب رقم 72: إنتاج مخزن؛
- الحساب رقم 73: إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛
- الحساب رقم 74: أداء خدمات؛
- الحساب رقم 75: تحويل تكاليف الإنتاج؛
- الحساب رقم 77: نواتج مالية؛
- الحساب رقم 78: تحويل تكاليف الاستغلال؛
- الحساب رقم 79: نواتج خارج الاستغلال.

ثالثا: حسابات النتيجة يستخدم المخطط الوطني للمحاسبة هاته الحسابات لإظهار الأرصدة الوسيطية والتي تمثل نتائج جزئية تحتسب قبل الوصول إلى النتيجة النهائية للدورة، وتحتسب عن طريق طرح حسابات المصاريف من الإيرادات جزئيا وحسب العلاقة الموجودة بينهما، وتشمل حسابات المجموعة الثامنة الحسابات الرئيسية التالية:

- الحساب رقم 80: الهامش الإجمالي؛
- الحساب رقم 81: القيمة المضافة؛
- الحساب رقم 83: نتيجة الاستغلال؛
- الحساب رقم 84: نتيجة خارج الاستغلال؛
- الحساب رقم 88: نتيجة السنة المالية؛
- الحساب رقم 89: تنازلات بين الوحدات.

ويعبر الهامش الإجمالي عن الفرق بين البضائع المباعة والبضائع المستهلكة أو المخزونات المباعة مقيمة بسعر الشراء، ويمكن معرفة قيمة المخزونات المباعة عن طريق معطيات الجرد الدائم، ويشكل هذا الجزء من النتيجة معيارا مهما بالنسبة للمؤسسات التجارية، المؤسسات الصناعية التي تقوم بنشاط تجاري.

وتعبر القيمة المضافة عن الفرق بين إنتاج الدورة (الإنتاج المباع + التغير في الإنتاج المخزن بالإضافة إلى إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة) والمواد واللوازم والخدمات المستهلكة لتحقيق هذا الإنتاج، كما يمكن التعبير عن القيمة المضافة على أنها الثروة التي حققتها المؤسسة خلال الدورة التي تكافئ بها عوامل الإنتاج المتمثلة في: العمال من خلال الأجور، الدولة من خلال الضرائب والرسوم، الأموال المقترضة من خلال الفوائد والعمولات البنكية، تجهيزات الإنتاج من خلال الاهتلاكات.

وتعبر نتائج الاستغلال على نتيجة المؤسسة الناتجة عن الاستغلال العادي، وهي النتيجة المعبرة عن فعالية التسيير، إذ لا تأخذ بعين الاعتبار العمليات الاستثنائية التي تخرج عن الاستغلال العادي مثل: إعانات الاستغلال في حالة الإيرادات أو الخسارة الاستثنائية في حالة الأعباء.

وتعبر النتيجة خارج الاستغلال عن الفرق بين الإيرادات الخارجة عن الاستغلال والأعباء الخارجة عن الاستغلال، وهي نتيجة لا تعبر بطريقة مباشرة عن فعالية التسيير، بل هي طارئة قد تكون في صالح المؤسسة أو ضدها.

وتجمع نتيجة السنة المالية بين نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال لتكون نتيجة السنة المالية وهي النتيجة النهائية للمؤسسة قبل اقتطاع الضريبة.

الفرع الرابع: القوائم المالية الختامية حسب المخطط الوطني للمحاسبة هناك نوعين من القوائم المالية:

أولا: القوائم المالية الأساسية وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول عناصر الذمة المالية.

1- الميزانية: يمكن تعريف الميزانية كجرد تقوم به المؤسسة في وقت معين (كل شهر، ثلاثة أشهر، أربعة أشهر، ستة أشهر، أو على الأقل مرة في كل سنة في نهاية الدورة المحاسبية) لمجموع ما تملكه

المؤسسة من الأصول ولكل ما عليها من الديون (قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل) والفرق بين ما تملكه من أموال وما عليها من ديون تمثل ذمتها أو حالتها الصافية أو بعبارة أخرى ما تملكه من أموال خاصة[1].

2- جدول حسابات النتائج: لقد حدده المخطط الوطني للمحاسبة في شكله الجديد ليظهر عدة مستويات من النتائج، ويشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير، الصنفين 6 و 7 وحسابات النتائج صنف 8 حيث يعتبر وسيلة جد مفيدة في عملية تسيير المؤسسة في نفس الوقت مفيد لتحديد المجاميع الاقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية وذلك لتتناسب المفاهيم المستعملة في التسيير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي: (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الاستغلال)[2].

3- جدول حركة عناصر الذمة المالية: يظهر هذا الجدول التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الذمة (كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم)، وذلك بإظهار رصيد أول المدة لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الدورة ليحصل في الأخير على رصيد آخر المدة[3].

ثانيا: القوائم المالية الملحقة وتشمل 14 جدول ملحق، تكمل الوثائق الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة، بحيث أنه يسهل فهم محتواها بمجرد الإطلاع عليها وهي:

- الجدول رقم 4: الاستثمارات؛
- الجدول رقم 5: الاهتلاكات؛
- الجدول رقم 6: المؤونات؛
- الجدول رقم 7: الحقوق؛
- الجدول رقم 8: الأموال الخاصة؛
- الجدول رقم 9: الديون؛
- الجدول رقم 10: المخزونات؛
- الجدول رقم 11: استهلاك البضائع والمواد واللوازم؛
- الجدول رقم 12: مصاريف التسيير؛
- الجدول رقم 13: المبيعات والخدمات المقدمة؛
- الجدول رقم 14: إيرادات أخرى؛
- الجدول رقم 15: التنازل عن الاستثمارات؛
- الجدول رقم 16: التعهدات الممنوحة للعمال؛
- الجدول رقم 17: معلومات مختلفة.

---

[1] نصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، ج 01، 1990، ص: 17.

[2] **المرجع السابق**، ص: 74.

[3] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 04، 2003، ص: 50.

تشكل هذه الجداول مجتمعة جملة من المعلومات المفصلة التي تساعد كل من له فائدة من الاطلاع على القوائم المالية، في أخذ صورة تفصيلية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المحاسبية محل الاطلاع، كما تدرج مع هذه الملاحق كل التغييرات التي أدخلتها المؤسسة بالإضافة إلى تبرير عن التغيير في كل من المبادئ المحاسبية، طرق قياس المخزون وكذلك الحياد عن استعمال طريقة الاهتلاك المتبعة في الدورات السابقة، هذا لأن التغير الذي أدخلته المؤسسة يشكل إخلالا بأحد المبادئ الأساسية في المحاسبة والمتمثل في ثبات الطرق المحاسبية لغرض المقارنة الصحيحة عبر الزمن[1].

المطلب الثالث: النقائص والمشاكل التي يواجهها المخطط الوطني للمحاسبة

من خلال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على الميدان وعلى مدار أكثر من 33 سنة، واجه مستعملوه عدة مشاكل مع مرور الزمن، منها ما هو متعلق بنقائص في المخطط الوطني للمحاسبة على بعض المستويات، ومنها ما هو ناتج عن ظروف ومتغيرات محلية ودولية لم يسايرها، فقد ارتأينا في هذا المجال التعرض لهذه النقائص وتصنيفها على أساس ارتباطها بالجانب النظري أو التطبيقي أو تعلقها بمختلف المستعملين المحليين أو الأجانب.

الفرع الأول: نقائص المخطط الوطني للمحاسبة

أولا: نقائص متعلقة بالجانب النظري يواجه المخطط الوطني للمحاسبة عدة انتقادات منها:

1- قصور الإطار المفاهيمي: يتمثل الإطار المفاهيمي في العديد من التعاريف والتوضيحات التي تعتمد كدستور لتوجيه عملية إصدار معايير محاسبية، كما يساعد على تطوير إجراءات محاسبية متناسقة لمواجهة مشكلات جديدة أو حالات وأوضاع غير عادية، وعلى المستوى الدولي فإن الإطار المفاهيمي الذي حققته هيئة معايير المحاسبية الدولية FASB يعد نشاطا علميا وإنتاجا متميزا، إما على المستوى الوطني فإن مشكل المخطط الوطني للمحاسبة مع الإطار المفاهيمي هو أن المخطط يتميز بالغموض النسبي، ولم يوضح أهدافه ولا مستعمليه، وكذا الأسس والقواعد المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية.

كما أن المبادئ المحاسبية المتعامل بها غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والتكاليف...الخ، وإن إجراءات التعديل على المخطط الوطني للمحاسبة بخلق مخططات قطاعية أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطور استعمال المحاسبة التحليلية، وهي وسيلة أساسية لتحديد التكاليف والمسؤوليات.

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 156- 157.

2- على مستوى المصطلحات: ويتمحور هذا التقصير أساسا في النقاط التالية[1]:

أ- وجود غموض في بعض المصطلحات المستعملة: والتي لم يقم معدو المخطط بشرحها، وبالتالي فإن ذلك كان له أثر كبير على فهمها وحسن تطبيقها واستغلالها، وكمثال على ذلك نذكر المصطلحات القاعدية للمحاسبة التي لم تعرف بدقة مثل الصورة الصادقة، الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية، استمرارية الاستغلال...الخ.

ب- ضعف الترجمة إلى اللغة العربية: حيث تم إعداد المخطط أساسا باللغة الفرنسية وهي التي كانت منتشرة ومستعملة آنذاك، ثم تمت ترجمته من طرف لجنة أنشأت خصيصا لذلك، إلا أن النقص الفادح في الترجمة جعل الصيغة العربية من المخطط تعاني من أخطاء كثيرة، نذكر منها الخلط بين الحقوق والديون التي رمز إلى كل منها بنفس المصطلح وهو الديون، فمثلا اصطلح على الحساب 42 ديون الاستثمار...الخ، وقد أثر الخلط الموجود في الصيغة العربية كثيرا على استغلال المخطط من طرف الناطقين بالعربية فقط، كما أحدثت تباعدا في فهم المخطط بين الناطقين بالعربية والناطقين بالفرنسية.

ج- عدم توافق المصطلحات المستعملة مع الواقع الاقتصادي الجديد: لقد استعمل المخطط الوطني للمحاسبة عدة مصطلحات تتوافق مع المحيط الاقتصادي الموجه الذي كان سائدا في وقت إعداده، وأصبحت الآن لا تتوافق مع الواقع الجديد للاقتصاد، وكثيرا ما تختلف المصطلحات التي يستعملها المخطط الوطني للمحاسبة مع المصطلحات المستعملة في القانون التجاري الحالي، وكمثال على ذلك المصطلحات التي ترتبط مع واقع الاقتصاد المخطط نذكر منها:

- مصطلح الأموال الخاصة والأموال الجماعية يرتبط بواقع الاقتصاد المخطط الذي يرفض استعمال مصطلح رأس المال، في حين يستعمل القانون التجاري حاليا هذا المصطلح.
- مصطلح معدات الإنتاج الذي يستعمل كثيرا في المحاسبة الوطنية والمحاسبة العمومية
- كما نسجل غياب مصطلح الشركات الفرعية والمجمعات، التي لم يذكرها المخطط أبدا[2].

ثانيا: نقائص متعلقة بالجانب التقني

1- نقص المخطط على مستوى الحسابات: في هذا المجال يواجه المخطط الوطني للمحاسبة الكثير من النقائص وعلى مستوى كل الأصناف، لذلك سنذكر بعض الحسابات التي يرى أغلب المستخدمين بأنه يجب إعادة النظر فيها هذا من جهة ، كما يجب إدراج حسابات لم يتوفر عليها المخطط من جهة أخرى، كما لم يخصص المخطط الوطني للمحاسبة حسابا خاصا للعناصر التالية، والتي تتطلب إعادة النظر فيها:

---

[1] حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني (دراسة تحليلية انتقادية)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص ص: 149- 151.

[2] **المرجع السابق**، ص: 152.

أ- بالنسبة للمجموعة الأولى:

- رأس المال المسدد والغير المسدد: حيث يتفرع حساب الأموال الجماعية إلى رأس المال المسدد وغير المسدد؛

- سندات المساهمة: لا يوجد حساب لمساهمات الغير في رأسمال المؤسسة عن طريق سندات مساهمة، ويستعمل حاليا صنف الأموال الخاصة للتسجيل؛

- علاوات تحويل السندات إلى أسهم: لا يتوفر المخطط على هذا الحساب، ويتوفر على حساب خاص فقط بإصدار الأسهم والسندات؛

- بعض العلاوات والمنح: كعلاوات مجلس الإدارة، علاوات التسديد، الامتيازات العينية الممنوحة للعمال، العلاوات الخاصة، المنح العائلية، كل هذه العناصر لم يتم إدراج حسابات خاصة ضمن المخطط.

ب- بالنسبة للمجموعة الثانية:

- إعادة تقييم الاستثمارات: لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة حسابا خاصا بإعادة تقييم الاستثمارات

- البناءات المنجزة على أراضي الغير: والتي تطرح إشكالية التسجيل المحاسبي لها، حيث أن المخطط الوطني للمحاسبة لم يتطرق لها صراحة،فهل تسجل استثمارا باعتبارها تساهم في العملية الإنتاجية أم تسجل ضمن التكاليف فقط على أساس عدم ضمان المبنى من خلال عدم امتلاك أرضيته، وعلى الرغم من أن المخطط الوطني للمحاسبة يشترط لتسجيل أي استثمار أن يتوفر للمؤسسة عقد ملكيته، وهو غير متوفر في هذه الحالة، فإن المخطط لم ينص صراحة على طريقة معالجة لهذا الشكل، ومن هنا فالمخرج لهذا المشكل متوفر عبر المعايير المحاسبية الدولية، عندما أعطت مفهوما أوسعا للاستثمارات، حيث تعتبر كل الآلات أو البناءات التي تساهم في نشاط المؤسسة سواء كانت في ملكيتها أو خارج ملكيتها ومنها أراضي الغير استثمارا كباقي الاستثمارات يهتلك في نهاية كل سنة.

- معالجة العقد الايجاري: يعتبر عقد الإيجار أداة تمويل للمؤسسة، حيث يسمح لها باستغلال عتاد أو عقار معين، ولكنها لا تتحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات، ومنه يبرز الإشكال في كيفية معالجة هذه العملية بالنسبة للطرفين، فهل يسجل هذا العقار كاستثمار بالنسبة للمؤجر أو المؤجر له؟ وما هي القيمة التي يسجل بها القسط أو القيمة المسجلة في العقد؟ وهو الأمر الذي يتطرق إليه المخطط الوطني للمحاسبة.

- معالجة عمليات المقاولة من الباطن: قد تقوم المؤسسة بتكليف مؤسسة أخرى بعملية أو مهمة جزئية في إطار انجازها لمشروع معين، فهل تسجل هذه العملية في حساب معين، مهما كانت، أم تسجل في كل مرة حسب طبيعتها، وهو الأمر الذي لم يقدم المخطط الوطني للمحاسبة معالجة له.

- عناصر أخرى تتطلب حسابات خاصة: وتتمثل هذه العناصر في: المصاريف الموزعة على عدة سنوات للهيئات الكبرى، الأراضي الغير مهيأة، الاستثمارات المالية، مباني على أرض النشاط والتسعير في البورصة.

ج- بالنسبة للمجموعة الرابعة:

- النواتج المستقبلية؛
- الإعانات المستقبلية؛
- مؤونة نقص قيمة المجمعات؛
- مؤونات نقص قيمة الحسابات المالي

د- بالنسبة للمجموعة الخامسة:

- الديون المقدرة للعطل المدفوعة؛
- الكشوفات البنكية؛
- الكشف على الحساب؛
- حسابات الدمج المحاسبي.

هـ- بالنسبة للمجموعة السادسة:

- خسائر الصرف؛
- منحة التمدرس؛
- تكاليف بالعملة الصعبة؛
- مصاريف المقاولة.

2- تصنيف وتبويب الحسابات بغير منظور مالي: إن القوائم منجزة على أساسا طبيعة العناصر، هذا ما يساعد أو يسهل عملية التحليل الاقتصادي الكلي، لكن هذا التصنيف لا يساعد على اتخاذ القرارات لأن الأساس في اتخاذ القرارات هو الجانب المالي، فبالتالي وجب إعادة تبويب الميزانية على أساس السيولة إلى استخدامات ثابتة ومتداولة والى الموارد الدائمة وقصيرة الأجل.

وفي هذا الصدد يسعى متخذو القرارات إلى الحصول على المعلومات المالية ذات المصداقية، لأن الجانب المالي يعتبر ذو أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

بالإضافة إلى أن المجموعة الرابعة تضم حسابات النقدية وبعض الحسابات التي لا تمثل حقوقا للمؤسسة مثلما هو الحال بالنسبة للسندات والأسهم التي تمثل استثمارات أكثر مما تمثل حقوقا، وكما يجب ألا تكون حسابات الديون والحقوق في مجموعتين مختلفتين.

ويجب إعطاء للمؤسسة حرية التمييز بين ما هو متعلق بالاستغلال وما هو خارج الاستغلال في ما يخص التكاليف والإيرادات خاصة فيما يتعلق بتشكيل المؤونات التي عادة ما تدرج ضمن عناصر خارج الاستغلال وهي في الحقيقة عنصر يكرس مبدأ الحيطة والحذر للمؤسسة خلال دورة الاستغلال.

أما فيما يخص بتكاليف البحث والتطوير فعادة ما تسجل ضمن المصاريف الإعدادية إلا أن واقع هذه التكاليف ينحاز إلى تكوين القيم المعنوية للمؤسسة لذا يجب تصنيفه وفق هذه الجهة.

3- طريقة إعداد القوائم الختامية والجداول الملحقة:

أ- الميزانية: تعبر الميزانية عن صورة شاملة وواضحة ومفسرة للوضعية المالية للمؤسسة، لكن ما نراه في الميزانية هو عبارة عن مجاميع لتسهيل حساب وتحديد النتيجة أي أن شكلها جبائي بالدرجة الأولى، وهذا ليس بالمفيد لمستعملي المعلومة المالية، فبالتالي وجب إعادة تبويبها إلى أصول جارية وغير جارية، وخصوم جارية وغير الجارية.

وكذلك شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فالقيام بعملية المقارنة لا بد من الرجوع إلى الجداول الملحقة.

ب- جدول حسابات النتائج: شكل جدول حسابات النتائج حسب المخطط الوطني للمحاسبة لا يعبر عن النتيجة المالية، بل يوضح نتيجة الدورة الخاضعة للضريبة، ومع هذا فان النتيجة لا تعبر عن نجاعة تسيير المؤسسة وكذلك لا يقدم بعض الأرصدة الوسيطية للتسيير المعروفة على المستوى الدولي.

كما أنه لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة للقيام بالمقارنة لتحديد مدى تطور نشاط المؤسسة، والنتيجة المحددة حسب جدول حسابات النتائج ليست مؤشر على نجاعة تسيير المؤسسة.

ج- الجداول الملحقة:

- جدول حركة الأموال: هذا الدول لا يقدم تمييز بين تدفقات الاستغلال وتدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، ولا يسمح بإجراء المقارنة مع معلومات ومعطيات الدورة السابقة، كما أنه ليس بجدول التمويل وليس بجدول تدفقات الخزينة.

- جدول الأموال الخاصة: يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية

- جدول الالتزامات: فهو يقدم المعلومة المتعلقة بأصل الالتزام وليس كيفية معالجة هذه الالتزامات، وجدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات قصيرة وجزئية.

- الجداول من 4 إلى 15: لا يقدمون إلا التحليل بالطبيعة لعناصر الميزانية وجدول حسابات النتيجة، فهي لا تعبر بصدق عن وضعية المؤسسة لذا تعتبر أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية.

- الجرد الدائم وقواعد التقييم: للقيام بعملية الجرد الدائم يتطلب توفير نظام معلوماتي متكامل من حيث الوظائف والمتمثلة في ما يلي:

* وظيفة التسجيل: المحاسبة، الإعلام الآلي؛
* الوظائف العملية: الشراء، البيع، الإنتاج؛
* وظيفة الرقابة: المديرية، مراقبة التسيير.

إن طريقة الجرد الدائم إجبارية التنفيذ وفق التشريع الجزائري دون الأخذ بالشكل القانوني للمؤسسة وكذا حجمها، من اجل متابعة مخزونها، رغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب مع احتياجات بعض المؤسسات من اجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، كما انه إذا تعددت مراكز الإنتاج أو

النشاط أو البعد الجغرافي فتكون هناك صعوبة استعمال الجرد الدائم في هذه المؤسسة، كما أن تقييم الاستثمارات يتم عن طريق مبدأ التكلفة التاريخية ولا يسمح بإعادة التقييم عند الجرد الحقيقي، كما أن المخطط الوطني للمحاسبة لم يتناول التعاريف الخاصة بتكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...الخ، وكذلك تقييم بعض عناصر الميزانية بالعملة الصعبة.

الفرع الثاني: مشاكل استعمال المخطط الوطني للمحاسبة فيما يلي سنورد المشاكل الناجمة عن استعمال المخطط الوطني للمحاسبة[1]

أولا: خدمة مستعملي القوائم المالية إن المخطط الوطني للمحاسبة يقوم بعرض وتصنيف وترتيب الحسابات حسب طبيعتها، وهذا التبويب يسهل ويعطي امتيازات لواضعي معلومات الاقتصاد الكلي، فمثلا إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب القيمة المضافة والناتج الداخلي الخام... الخ، غير أن هدف المحاسبة على المستوى الدولي هو تلبية حاجيات مستعملي المعلومة المحاسبية من المستثمرين، المساهمين، الملاك ودائني المؤسسة... الخ، ومطلبهم الأساسي يكمن في معرفة الذمة المالية للمؤسسة من اجل بناء قرارات دقيقة.

ثانيا: تجميع الحسابات والاستعمال على المستوى الدولي إن الجانب التطبيقي للمخطط الوطني للمحاسبة يقتصر على المؤسسات التي نشاطها في الجزائر، أي انه لا يشير إلى المجمعات التي من شأنها إتباع المعايير المحاسبية الدولية، إذ أن لهذه المؤسسات فروع عديدة عبر العالم وهذا ما يستدعي مسك الدفاتر وإعداد القوائم الخاصة بكل بلد على حدى مما يصعب عملية تجميع حساباتها.

إن المخطط الوطني للمحاسبة يقوم على أساس مبادئ جبائية ولا تتماشى مع التغييرات الحاصلة في شكل المؤسسات وحجمها وفروعها، حيث أن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفق المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: الاستخدام للتحليل المالي إن شكل ومضمون الميزانية مبوب على أساس طبيعة كل حساب، أي لا يبين الذمة المالية الحقيقية للمؤسسة، كما انه لا يمكن استخدامها في عملية التحليل المالي لوضعية المؤسسة، أي انه لا بد من القيام بعملية التعديل من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية للقيام بعملية التحليل المالي لوضعية المؤسسة، وذلك بحساب رأس المال العامل واحتياجات الرأس المال العامل ومختلف نسب هيكلة الميزانية.

[1] نور الدين جرد، **نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص: 146.

المطلب الرابع: ضرورة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة

مع ظهور جملة من النقائص في المخطط الوطني للمحاسبة كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتوافق مع المرجع الدولي.

الفرع الأول: المخطط الوطني للمحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية الجديدة إن محاولات إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاءت في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الوطني نتيجة انتقاله من النهج الاشتراكي وتوجهه نحو اقتصاد السوق، وما يتطلبه هذا الأخير من إصلاحات وعلى كل المستويات، وفي إطار هذا المسعى تتوجه الجزائر إلى تعزيز الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، وتواصل جهودها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغييرات والتعديلات على عدة أصعدة، وفي إطار هذه الدراسة سنركز على عامل البيئة المحاسبية، حيث وبالرغم من أن العقود المبرمة بين السلطة العمومية والشركات المتعددة الجنسيات وخاصة العاملة في مجال المحروقات تنص على التعامل بالمخطط الوطني للمحاسبة، إلا أن الواقع العملي غير ذلك، حيث تمارس هذه الأخيرة ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة وجعله يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية[1].

الفرع الثاني: محاولة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة بداية من الثلاثي الثاني من سنة 2001، بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط الوطني للمحاسبة، والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية التي أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي 35-75 لجعله يتوافق مع المعطيات الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين الجدد وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل كالتالي[2]:

1- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية؛

2- المرحلة الثانية: تطوير مشروع نظام محاسبي جديد للمؤسسة؛

3- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد؛

4- المرحلة الرابعة: العمل على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

---

[1] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 62.

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ج 01، ص ص: 13- 15.

وفي نهاية المرحلة الأولى، تضمن التقرير المتعلق بتشخيص حالة تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المحاور التالية[1]:

أ- نقائص المخطط الوطني للمحاسبة؛

ب- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدولية؛

ج- مجموعة من التوصيات؛

ثلاثة خيارات للإصلاح، تمثلت في:

- الخيار الأول: الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغييرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

- الخيار الثاني: الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية.

- الخيار الثالث: يتمثل في انجاز نسخة جديدة من المخطط الوطني للمحاسبة، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد دراسته من قبل هيئات المجلس، قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث، وتبنت بالتالي إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي باستبدال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية، فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد أعد بناء على اختيار المجلس السابق، وتضمن هذا المشروع:

* التعريف بالإطار التصوري؛
* التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛
* مدونة الحسابات؛
* قواعد عمل الحسابات؛
* نماذج القواعد المالية الجديدة ولواحقها ومصطلحات تفسيرية.

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص: 173.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي(SCF)

إن مسالة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة ارتكزت أساسا على العروض المقدمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي قدم للمجلس الأعلى للمحاسبة ثلاثة خيارات التي ذكرناها سابقا وعليه تم الاختيار والأخذ بالخيار الذي يقوم أساسا على تبني نظام محاسب جديد، يظهر فيه مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية بشكل واضح، ولقد زاد من تحفيز المجلس الأعلى للمحاسبة لهذا الاختيار كون التمويل يكون من طرف البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وعلى أساس هذا المنطق يتم تغيير المخطط الوطني للمحاسبة جذريا والتحول إلى قواعد ومبادئ جديدة من شأنها أن تغير كافة قواعد المهنة المحاسبية، وفي هذا الصدد فان الاستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، كونه يحتوي على نقائص وعيوب، أدت إلى ظهور النظام المحاسبي المالي، الذي يساير ويواكب التغيرات الاقتصادية السائدة داخل الوطن، وعليه يتم تغيير كل الثقافة المحاسبية إن صح التعبير بما فيها الممارسة لتقنيات المحاسبة وقواعد المهنة والانحياز شيئا فشيئا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي.

أولا: من الناحية القانونية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا لمعايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية المتفق عليها[1].

ثانيا: من الناحية الاقتصادية لقد نصت المادة رقم 03 من القانون 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يدعى في صلب هذا القانون بـ " المحاسبة المالية ": هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2].

الفرع الثاني: قراءة في النصوص القانونية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي

أولا: القانون رقم 07/ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي واشتمل هذا القانون على سبعة فصول تضمنت مايلي[3]:

الفصل الأول: تعريفات ومجال التطبيق (04 مواد)؛

الفصل الثاني: الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية (04 مواد)؛

---

[1] عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص: 7.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد: 74، المادة: 03.

[3] القانون رقم 07- 11 المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره.**

الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة (14 مادة)؛

الفصل الرابع: الكشوف المالية (06 مواد)؛

الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة (06 مواد)؛

الفصل السادس: تغيير السياسات والطرق المحاسبية (04 مواد)؛

الفصل السابع: أحكام ختامية (34 مادة).

ثانيا: المرسوم التنفيذي رقم 08/ 156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008[1] تضمن هذا المرسوم 46 مادة، حيث نصت المادة الأولى منه على كيفيات تطبيق المواد 5-7-8-9-22-25-30-36-40 من القانون 07/ 11، كما تضمن المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسة وهي كالآتي:

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة (14 مادة)؛
- تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ (05 مواد)؛
- تعريف عناصر القوائم المالية (09 مواد)؛
- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر الكشوف المالية (02 مادتين)؛
- مدونة الحسابات (01 مادة)؛
- تعريف القوائم المالية (06 مواد)؛
- متفرقات الحسابات المدمجة + تغير الطرق المحاسبية + مسك المحاسبة المالية المبسطة (07 مواد).

ثالثا: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008[2]**:** يمثل هذا القرار مرجعية قانونية حيث انه يعتبر من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، واحتوى هذا القرار على أربعة أبواب:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما احتوى هذا القرار في ختامه قائمة لتسعة وتسعين (99) مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مع شرحها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، المؤرخ في: 26 ماي 2008، **المتضمن كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي**.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في: 25 مارس 2009، **المتضمن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية**، القرار رقم 71، العدد 19.

رابعا: المرسوم التنفيذي 09/ 110 الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009[1]: حدد هذا المرسوم شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وقد جاء هذا المرسوم (26 مادة) تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية.

خامسا: التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009[2]: تضمنت هذه التعليمة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، وتمثلت هذه الإجراءات بالخصوص في المبادئ العامة حول الانتقال، وأرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط الوطني للمحاسبة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثالث: النظام المحاسبي المالي الأهداف، المزايا وأسباب التبني

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي[3]:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمد في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات وإعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهتلاكات وكيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة؛
- يسمح بتوفير معلومات مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسات من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تكون أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للشركة؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 **المحدد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي** والصادر بتاريخ: 07 أفريل 2009.

[2] التعليمة رقم 02، **المتضمنة الإجراءات الواجب إتباعها لأجل تسهيل عملية الانتقال**، الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009.

[3] ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17- 18 جانفي 2010.

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة احتياجات المستثمرين الأجانب؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسات؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسات مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارج الوطن أي من الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الاقتصادي؛
- تقديم صورة وافية عن الوظيفة المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، ألا وهما قائمتي التدفق النقدي والتغير في حقوق الملكية، بالإضافة إلى جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة.

ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي (SCF) يتميز النظام المحاسبي المالي بالمميزات التالية[1]:

- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بطريقة واضحة الاتفاقات والمبادئ الأساسية للمحاسبة ويحدد الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والتكاليف والمنتجات؛
- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم ينص المخطط الوطني للمحاسبة بشأنها على المعالجة المحاسبية مثل: مثل القرض الايجاري، الامتيازات؛
- وصف محتوى كل واحدة من الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها للمؤسسات وتقديمها طبقا لذلك المقترح وفق المعايير الدولية؛
- الإجبار على تقديم الحسابات الموحدة والحسابات المشتركة بالنسبة للمؤسسات التابعة لنفس سلطة القرار؛
- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي؛
- وضع نظام محاسبة مبسط، يرتكز على محاسبة خزينة بالنسبة للمؤسسات المصغرة والتجار الصغار؛
- توسيع مجال التطبيق، مقارنة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي سيسمح من الآن فصاعدا، بتغطية كل المؤسسات التي ستنتج حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها.

ثالثا: أسباب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي (SCF) نظرا لقصور المخطط الوطني للمحاسبة والانتقادات الموجهة إليه من طرف المهنيين والاكاديميين قامت السلطات العمومية بالتفكير في إصلاح هذا المخطط وإعادة بناء نظام محاسبي جديد أطلق عليه اسم " النظام المحاسبي المالي"، يأخذ بعين

[1] الجريدة الرسمية للمداولات، الدورة الخريفية، 2007، العدد: 02، ص: 04.

الاعتبار التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي والمالي على مستوى العالم، ويتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي سنورد أهم الاسباب التي كانت وراء تبني السلطات الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي والتي تنقسم إلى أسباب خارجية وأسباب داخلية[1]:

1- الأسباب الخارجية:

-يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجه نحو اقتصاد السوق، الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

- ظهرت في عدة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل في القطاع الخاص وذلك بعد تحول مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسة لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجا إلى الأسواق المالية العالمية؛

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛

- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسية.

2- الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛

- أصبح المخطط الوطني للمحاسبة لا يتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق)؛

- أصبحت النظرة القانونية للمخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛

- يستجيب المخطط الوطني للمحاسبة بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية بحيث تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛

- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات من خلال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية؛

- يفتقر المخطط الوطني للمحاسبة للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحاء الزرقاء، 2010، ص ص: 10، 11.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ العامة المعترف بها، ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

الفرع الأول: الإطار التصوري يعرف الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، إضافة إلى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق، ويمكن إبراز أهمية هذا الإطار في العناصر التالية[1]:

- يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة؛

- يسهل تفسير المعايير المحاسبية، وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها بوضوح في التنظيم المحاسبي.

أولا: التعريف ومجال التطبيق يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، ومنه يلتزم بمسك المحاسبة كل من[2]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

- ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا: الفرضيات المحاسبية يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيات محاسبية أساسية، يمكن أن نستعرضها فيما يلي[3]:

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 ، المؤرخ في: 26 ماي 2008 ، **مرجع سبق ذكره**، المادة: 02.

[2] القانون رقم 07 -11، المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**، المواد: 2- 4- 5.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، **مرجع سبق ذكره**، المادتين: 06- 07.

1- محاسبة الالتزام (التعهد) حسب هذا الفرض يتم تسجيل أثر التعاملات والأحداث محاسبيا وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أو استلام النقدية المقابلة لها، أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو تسديدها، بحيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث.

2- استمرارية النشاط يفترض بان لا تكون للمؤسسة عند إعداد قوائمها المالية أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطتها أو التقليص من حجمها، وإذا توفرت هذه الرغبة أو الضرورة فان المؤسسة تعد قوائمها المالية بطريقة مختلفة ينبغي الإشارة إليها في الملحق.

ثالثا: المفاهيم المتعلقة بعناصر القوائم المالية توضح القوائم المالية مختلف الآثار المالية للتعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات يمكن حصرها في مجموعتين أساسيتين هما:

- العناصر المرتبطة بالوضعية المالية من خلال الميزانية وتتمثل في الأصول، الخصوم ورؤوس الأموال الخاصة.

- العناصر المرتبطة بالأداء من خلال حساب النتائج وتتمثل في النواتج والأعباء.

1- عناصر الميزانية: يتم التركيز في تعريف عناصر الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة على الجوهر والواقع الاقتصادي وليس على الشكل القانوني، ويعرف الإطار التصوري الأصول والخصوم كما يلي:

أ- **الأصول:** هي عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، وينظر منها تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية، وتتكون الأصول من[1]:

- الأصول الجارية: وتحتوي على:

* الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها (بيعها أو استهلاكها)، في إطار دورة الاستغلال العادية؛

* الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المبادلات التجارية أو لمدة قصيرة ويتوقع للمؤسسة تحقيقها خلال 12 شهرا؛

* السيولة أو شبه السيولة التي لا يخضع استعمالها لقيود.

- الأصول غير الجارية: وتحتوي على:

* الأصول المعدة لاستعمالها بصفة مستمرة لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل: الأصول الثابتة المادية أو المعنوية.

* الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير المعدة لان يتم تحقيقها خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

[1] Philipe TOURON, **Comptabilité en IFRS**, Edition d'organisation, paris, 2004, P : 09.

ب- الخصوم: تشمل الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينظر منها الحصول على منافع اقتصادية.

الأموال الخاصة: هي الحصة المتبقية من أصول المؤسسة بعد طرح خصومها[1].

2- عناصر حسابات النتائج: النتائج المكونة لحساب النتائج تتمثل في الإيرادات والأعباء، والتي عرفها الإطار التصوري كما يلي:

أ- الإيرادات: تتمثل الإيرادات في زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الدورة الاقتصادية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم.

ب- الأعباء: تمثل الأعباء انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

كما حددت المادة (30) من المرسوم التنفيذي (08-156) مجموعة من الأقسام، وهي باختصار كما يلي:

القسم الأول: التثبيتات، وتشمل جميع الممتلكات والقيم الدائمة التي حازت عليها المؤسسة، أو انشاتها، ويفرق النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التثبيتات (التثبيتات المادية، والتثبيتات المعنوية)؛

القسم الثاني: أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة؛

القسم الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ وتشمل جميع الممتلكات التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها بغرض إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال؛

القسم الرابع: الإعانات: الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد طبيعية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها المستفيد، وتعالج الإعانات كإيرادات؛

القسم الخامس: مؤونات المخاطر والأعباء: وهي عبارة عن مخصصات يكون تاريخ استحقاقها ومبلغها غير مؤكدين؛

القسم السادس: القروض والخصوم المالية الأخرى: والتي تقيم بقيمتها السوقية منقوصا منها تكلفة الحصول عليها؛

القسم السابع: تقييم الأعباء والمنتجات المالية: يتم تطبيق أساس الاستحقاق في الاعتراف بالأعباء والمنتجات المالية، حيث تسجل في السنة المالية التي نجمت الفوائد خلالها؛

القسم الثامن: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير: ويعالج العمليات التي تتم بصورة مشتركة في إطار اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة؛

القسم التاسع: الإدماج – تجميع الكيانات

القسم العاشر: العقود طويلة الأجل، وهي أي عقد يستغرق مدة تنفيذه أكثر من سنة مالية؛

[1] Philipe TOURON, Op-cit, P : 10.

القسم الحادي عشر: الضرائب المؤجلة: وهو نوع من الضرائب يظهر عند اختلاف النتيجة المحاسبية مع النتيجة الجبائية، والفرق في الضريبة المحسوب على النتيجتين يسجل إما ضرائب مؤجلة على الأصول أو ضرائب مؤجلة على الخصوم؛

القسم الثاني عشر: عقد الإيجار التمويلي: وهو نوع خاص من عقود الإيجار ، بحيث يقوم من خلاله المستأجر بمعالجة الأصل محل الإيجار التمويلي وكأنه ملكه، ويقوم المؤجر بمعالجته على أساس انه متنازل عنه؛

القسم الثالث عشر: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: وتتمثل في المعاش وتكميلات التقاعد وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد؛

القسم الرابع عشر: العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية: وتشمل جميع العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، وكذا ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛

القسم الخامس عشر: تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والنسيان: حيث تسجل هذه الفروقات بعد خضوعها للضريبة في البند التابع لجدول حساب النتيجة؛

القسم السادس عشر: الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة: وهي الكيانات التي حجم نشاطها وعدد عمالها لا يتجاوز حد معين، يمكنها مسك محاسبة مبسطة.

الفرع الثاني: التنظيم المحاسبي في هذا الجانب لم يأتي النظام المحاسبي المالي بالشيء الجديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط الوطني للمحاسبة، فنجد أن النظام المحاسبي المالي أوجب على المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مراعات واحترام القواعد التالية[1]:

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- تكون أصول وخصوم المؤسسة محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حس مبدأ " القيد المزدوج " وبدون مقاصة؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية، الحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات، كما تمسك المؤسسات دفاتر محاسبية متمثلة في دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد.

[1] القانون رقم 07 -11، المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**، المادتين: 12- 24.

- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش؛
- تلتزم المؤسسة بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طري الإعلام الآلي.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يفرض على المؤسسات الجزائرية إجراء تغييرات جذرية على نظامها المحاسبي من خلال إدراج مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي، والقيام بالترتيبات والإجراءات اللازمة لاستيعابه، كما يرتقب أن تنجر عنه بعض الآثار على المؤسسات الجزائرية، كما يستوجب تكييف بعض القوانين والأنظمة القانونية لتتماشى مع المتطلبات الجديدة، كالنظام الجبائي الذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالمحاسبة.

الفرع الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من اجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحاسبية المحلية بالبيئة المحاسبية الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات ومراكز التكوين المهني وغيرها أن تقوم به من اجل تطبيق النظام المحاسبي المالي وما يرتبط به بشكل سليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:

أولا: التأهيل العلمي والعملي بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا انه لا يستطيع مقابلة احتياجات المحاسبة والمراجعة دون التعليم الكافي والخبرة العميقة في هذا المجال، فبعد تمكنه من انجاز الأعمال المحاسبية بتميز وإبداء رأي فني موثوق فيه، وتعتمد عليه أطراف أخرى لها مصالح بالمؤسسة في اتخاذ قرارات تشغيلية واستثمارية هامة[1]

وبما أن المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك لا بد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكله الصحيح، في عالم سريع التغير ويدار العمل فيه الكترونيا، فالمحاسب اليوم أصبح مطالب بمهارات واسعة في ميادين معينة مثل: البنوك، مؤسسات التامين وصناديق التقاعد ومصالح الضرائب وتكنولوجيا المعلومات، فأرباب العمل يريدون من المحاسبين امتلاك القدرة التفكيرية اللازمة للعمل، ويريدون أن يكونوا منتجين وأن يفسروا ويقدموا النصح وليس فقط الاقتصار على تقديم المعلومة، واغلب المحاسبين في الجزائر لا تتوفر لديهم الكفاءة والمهارة

[1] أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في توصيل وإنتاج المعلومات المحاسبية**، العدد: 45، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، 2010، ص: 06.

المطلوبة وليس لديهم أي دراية بهذا النظام، فضلا على أن يفهموه ويطبقوه تطبيقا سليما، وهذا بالطبع يحتاج إلى ما يلي:

- عقد دورات تكوينية وورشات عمل للمحاسبين ومراجعي الحسابات في هذا المجال، والتي يشارك فيها مختصين أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، ولا بد من الإشارة للدور الذي يقوم به المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين في عقد دورات تدريبية أكاديمية، إلا أنها قليلة ولا تتناول الموضوع؛

- تضمين النظام المحاسبي المالي في المسار التكويني للمحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين

- تطوير مناهج كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في الجامعات والمعاهد لكي تتضمن تدريس محتوى النظام المحاسبي المالي وخاصة لطلبة المحاسبة والتدقيق المحاسبي.

ثانيا: الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق النظام المحاسبي المالي يحتاج تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي يلزمها القانون بتطبيقه، وتتلخص فيما يلي:

1- تحديث الأطر التشريعية والجبائية: إن المخطط الوطني للمحاسبة تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، وبالتالي فان الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها وتحديثها، وهذا تحديا جديدا بالنسبة للمؤسسة، إذ نجد أن الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد والجباية مدونا في كل من القانون التجاري، القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية والقوانين التنظيمية، حيث يجب أن يبدأ العمل بدراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يلي[1]:

- التباعد الملحوظ بين القانون الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات وقواعد النظام المحاسبي المالي الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي للعمليات، بالإضافة إلى العمل على التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية ليزيد من فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.

- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية، ومثال ذلك هيمنة قاعدة تغليب الواقع الاقتصادي عن الشكل القانوني، وعليه فان إدخال التعديلات على النظام المحاسبي وضمان الطريق الصحيح لإكتمال المشروع يتطلب إعادة النظر وتنقيح القانون التجاري، والذي سيكون له أثرا واضحا على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها، كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين

[1] مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي يومي: 17-18 جانفي 2010، ص: 11.

النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، والعناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية، والتي تميل عموما إلى التركيز على النقاط التالية[1]:

* تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي ينتهج مدخلا اقتصاديا ماليا؛

* التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، تقيم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛

* المعالجة المحاسبية للضرائب ولا سيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن حدوث انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛

* فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج عن التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية، كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف مصلحة الضرائب؛

* العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

2- القانون المنظم لسوق الأوراق المالية ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام المؤسسات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية وإعداد قوائمها المالية المنشورة، كما حصل في بعض البلدان العربية (سوريا، الأردن...)، خاصة إذا كان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية غير معمم على كل المؤسسات بالنسبة للجزائر

3- القوانين والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي: ينبغي أن تنص القوانين المحددة للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية ممكن من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية معلومة، وأما مدونة الحسابات واليات عملها (النصوص التنظيمية)، فما هي إلا تطبيق لهذه المعايير بالنسبة للجزائر والمتمثلة أساسا في القانون رقم 07- 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي لان مضمونه يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

[1] زغدار أحمد، محمد سفير، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد: 07، 2009، ص ص: 86- 87.

الفرع الثاني: دوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي هناك عدة أسباب ومبررات دفعت بالسلطات الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي، والتي سنوردها فيما يلي[1]:

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية الذي هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛

- ترقية النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛

- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛

- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛

- محاولة جعل القوائم المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- تجنب بعض النقائص والثغرات التي خلفها المخطط الوطني للمحاسبة الذي يتلاءم مع النظام الاقتصادي الموجه وليس اقتصاد السوق؛

- تعزيز قابلية المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية وبين المؤسسة نفسها عبر الزمن.

الفرع الثالث: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة تحديات وصعوبات نوجزها فيما يلي:

1- النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والتي وضعت أساسا على خصائص اقتصاد الدول المتقدمة والتي تختلف كثيرا عن خصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية، ومن ضمنها[2]:

- معدل النمو الاقتصادي 3.3% سنة 2010 وهو ضعيف نظرا لحاجة الجزائر لمعدلات عالية للنهوض إلى مصاف الدول المتقدمة؛

- درجة الانفتاح الاقتصادي خارج المحروقات والتي قدرت سنة 2010 بـ: 35.14% وهو أقل من المتوسط وهذا ما يعكس عدم انفتاح الاقتصاد الجزائري مما يؤثر على طبيعة المعلومات المالية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي

---

[1] عاشور كتوش، **مرجع سبق ذكره**، ص: 289،

[2] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة المنظمات، جامعة بومرداس، 2013، ص ص: 137- 138.

- معدل التضخم المرتفع والذي يقدر في سنة 2010 بـ: 36.23% مقارنة بسنة 2001 بـ: وهو ارتفاع كبير يؤثر على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي والذي يهدف إلى تقديم معلومات ذات مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- عدم وجود سوق مالي نشط: يرتبط الإفصاح بالدرجة الأولى بالشركات المدرجة في البورصة، فهذه الشركات لها محفزات تجعلها تجتهد لتقديم كل المعلومات التي ترى فيها فائدة وتتمثل هذه التحفيزات في رغبة الشركات في جذب المستثمرين ورفع حجم التداول على أسهمها، وهذا الأمر غير متوفر في الجزائر؛

- سيطرة المصارف العمومية على خارطة القطاع المصرفي الجزائري وضعف أدائها مما لا يتلاءم مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.

2- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على الرغم من العديد من الدورات التي عقدت في هذا الشأن، إلا انه مازالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة ومؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير المحاسبية الدولية[1].

3- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراءات تعديل القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فان القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها فقط، كما إن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت نسبة 75% من رأس مالها الاجتماعي غير النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشيا فهو عبارة عن الفرق بيت الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي[2].

4- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومعاهد التكوين: فما زالت أغلب المقررات المحاسبية المدرسة في الجامعات ومعاهد التكوين لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي، وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته[3].

---

[1] نور الدين مزياني، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة،جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، يومي: 27- 28 افريل 2009، ص: 22.

[2] **المرجع السابق**، ص: 22.

[3] **المرجع السابق**، ص: 23.

5- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية: لإعادة تاهيل محاسبيها تقوم المؤسسات بدفع مبالغ كبيرة قصد تكوينهم بما يتلاءم مع المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي.

6- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول غير المتداولة إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية[1].

7- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى تاطير ذوي خبرة عالية ليمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطبيق الميداني لهذا النظام بالإضافة إلى هذا وجوب تكوين العدد الكافي للمؤطرين بحيث يمكن في ظرف سنة أو سنتين من تغطية كل الوطن، بل كل القطاعات خاصة قطاع التربية والتكوين، من تربية وطنية، تكوين مهني وقطاع التعليم العالي[2].

8- ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي: إن النظام المحاسبي المالي لا يأتي مبتغاه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية[3].

---

[1] **المرجع السابق**، ص: 23

[2] بشير بن عيشي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، يومي: 27- 28 افريل 2009، ص: 17.

[3] **المرجع السابق**، ص: 17.

المبحث الرابع: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي، من مبادئ وقواعد عامة وقواعد خاصة، ينبغي تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها القوائم المالية المتمثلة في الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، بما يفيد مستعملو هذه المعلومات في عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: المبادئ والقواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم

تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد والتقييم لعناصر القوائم المالية، ويمكن التطرق إليها فيما يلي:

الفرع الأول: شروط تسجيل الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء[1]

- يتم التسجيل في الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء، عندما:

* من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية على المؤسسة؛

* إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛

- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية المتأتية من بيع سلع أو ممتلكات مدرجة في الحسابات عندا تتوفر الشروط التالية:

* أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري كل المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات.

* أن يكون بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة.

* أن يكون بالإمكان تقييم التكاليف المستحقة أو المطلوب استحقاقها المتعلقة بالصفقة بشكل موثوق؛

- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها، من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة؛

- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث هدفها والتي تجعل حوادث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين أرصدة؛

- إذا افترضنا أن حادثة لها صلة سببية مباشرة وراجحة بوضعية قائمة في تاريخ إقفال حسابات سنة مالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة، فانه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة؛

---

[1] فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص ص: 158- 159.

- يسجل أي عبئ مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية، شروط التسجيل في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط؛

الفرع الثاني: القواعد العامة للتقييم

- تحديد المبالغ المتعلقة بتسجيل عناصر القوائم المالية يكون عند التسجيل أو عند نهاية الدورة؛

- طريقة العامة المستعملة في المحاسبة ترتكز على مبدأ التكلفة التاريخية، كما أننا نلتمس أنه من الضروري اللجوء إلى تقييم بعض العناصر بالقيمة الحالية (القيمة العادلة)، أو بقيمة التحقيق أو يمكن كذلك أن تقيم بالقيمة المستحدثة؛

- تقييم الأصول الثابتة يكون بتكلفة حيازتها، أما الأصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة إنتاجها.

أولا: التكلفة التاريخية تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة والتي تشمل ما يلي[1]:

- السلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من تكلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية، تحتسب من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة؛
- الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج؛
- الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها؛

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل هذه كما يلي:

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل أي:

تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الحالية الممكن تحصيلها

الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، المواد: 2- 3- 4.

ثانيا: القيمة الحالية يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله.

ثالثا: القيمة العادلة تعتبر القيمة العادلة أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وأن التغييرات في القيمة العادلة تمثل ربحا أو خسارة، وللقيمة العادلة اثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة، ذلك لان القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية، في حين أن التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغييرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها[1].

إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة أصل أو تسويته خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة[2].القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات، ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين[3]:

1- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها: وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:

- الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية؛

- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصول الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛

- إطفاء الالتزام مقابل إصدار الأسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو أي حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛

- أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيارا أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية؛

2- قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

---

[1] صلاح حواس، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 112- 113.

[2] Robert OBERT, **Normes internationales de comptabilité et d'information financière**, Dunod, Paris, 2006, P : 09.

[3] صلاح حواس، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 115- 116.

المطلب الثاني: قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل

القواعد الخاصة للتسجيلات المحاسبية والتقييم، هي قواعد تكمل القواعد العامة، وتخص بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج، ونذكر أهمها فيما يلي:

الفرع الأول: الأصول غير الجارية العينية والمعنوية

أولا: تعريف الأصول غير الجارية العينية هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

ثانيا: تعريف الأصول غير الجارية المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير الملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي[1]:

- تقيم الأصول الثابتة بقيمتها المنسوبة إليها ويضاف إليها مجموع تكاليف الشراء، مصاريف التثبيت، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى واستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية.

- إن التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، يضاف إلى تكلفة الإنشاء أو الاقتناء تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع عند انقضاء مدة الإنتاج.

- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما إذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

1- الاهتلاكات مبلغ قسط الاهتلاك الذي يسجل محاسبيا ضمن الأعباء في حساب النتائج، يتم تحديده من خلال توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للأصل المعني على مدة منفعته، وتؤخذ بعين الاعتبار في ذلك القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته، حيث أن القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة تحصيله من الأصل في نهاية مدة منفعته بعد طرح التكاليف المنتظرة لخروجه، ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة الاهتلاك والقيمة المتبقية دوريا، وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة، فيجب كذلك تعديل مخصصات الاهتلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة[2].

2- عقارات التوظيف تتشكل عقارات التوظيف ملكا عقاريا متمثل في ارض أو بناية مملوكا لتقاضي اجر، لا يكون الغرض منه الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع، أو خدمات، أو لأغراض إدارية، أو للبيع في إطار النشاط العادي.

فبعدما يتم التسجيل الأولي للعقارات الموظفة في حسابات الأصول الثابتة المادية يتم تسجيلها بعد ذلك إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة أو بقيمتها العادلة.

---

[1] François MECHIN et autres, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, P : 36- 37.

[2] Conseil National de la Comptabilité, **Projet de Système Comptable Financier**, Alger, Juillet 2006, L'article : 321- 7, 321- 8.

3- الأصول البيولوجية يتم تقييم الأصول البيولوجية بقيمتها العادلة منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع وفي حالة عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييمها بتكلفتها منقوصا منها جميع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

4- المعالجة البديلة المسموح بها في تسجيل وتقييم الأصول الثابتة المادية[1] يتم تقييم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة، إلا انه هناك طريقة أخرى في التقييم مسموحا بها في نهاية كل دورة وهي المبالغ المعاد تقييمها أي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الاهتلاكات المتراكمة اللاحقة والخسائر في القيمة المتراكمة اللاحقة، غير أن هذه الطريقة قد تكون صعبة التطبيق خاصة في غياب سوق مالية فعالة إلا إذا كان تحديد القيمة العادلة يتم بطريقة موثوق بها. وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المقيمة ثانية.

الفرع الثاني: الأصول غير الجارية المالية[2] الأصول غير الجارية المالية **:** هي جميع الأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في الأصول المالية الجارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق، وذات المردودية المعتبرة؛
- سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس المال أو التوظيفات طويلة الأجل وكذا قيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي تملكها وليست لها نية في بيعها في المدى القصير مثل: حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهرا، وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين.

الفرع الثالث: المخزونات وما هو قيد الانجاز المخزونات هي أصول تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو أصول قيد الانجاز قبل البيع، أو مواد أولية، أو توريدات تستهلك في عملية الإنتاج وتقديم الخدمات.

تصنف المخزونات في شكل أصول جارية أو أصول غير جارية تبعا لوجهتها أو استعمالها من طرف المؤسسة، كما تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المتعلقة بها إلى غاية إيصال المخزونات إلى مكانها، وفي حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فان المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تقدر في اقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المعنية.

كما انه يتم تقييم المخزونات بأقل قيمة من تكلفتها وقيمة انجازها الصافية، هذه الأخيرة هي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكلفة الإتمام والتوزيع، وهذا طبقا لمبدأ الحيطة والحذر.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article 321-21.

2 Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article 322-1.

وعند خروج المخزونات أو عند الجرد تيم تقييمها بطريقة الداخل أولا الصادر أولا (FIFO)، أو بطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة.

بالنسبة للمنتجات الزراعية تقيم بعد التسجيل الأولي، وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وأي ربح أو خسارة ناتجة عن ذلك ن وتسجل في النتيجة الصافية التي تحدث فيها تلك التغيرات[1].

الفرع الرابع: الإعانات المالية الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط.

تدرج الإعانات كالإيرادات في حساب النتيجة من سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للاهتلاك تدرج كإيرادات حسب الاهتلاك، أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للاهتلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فان الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات، حسب الطريقة الخطية.

الفرع الخامس: مؤونات الخسائر والأعباء مؤونة الأعباء هي عبارة عن خصم يكون استحقاقه ومبلغه غير مؤكدان، ويتم تسجيلها محاسبيا إذا تحققت الشروط التالية:

- للمؤسسة التزام حالي ناتج عن حدث سابق؛
- يحتمل بان يكون هناك خروج ضروري لموارد تمثل موارد اقتصادية من اجل تسوية هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير مبلغ هذا الالتزام بطريقة موثوق بها؛

وبالتالي فان هذه الشروط تؤدي إلى استيعاب الخسائر والتكاليف المحتمل وقوعها في المستقبل، وهو ما ينطبق على مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات، لأنها تعتبر خسائر منتظرة في المستقبل ولا تشكل التزامات حالية.

المطلب الثالث: طرق معالجة بعض العمليات الخاصة

تطرق النظام المحاسبي المالي الجديد إلى طرق معالجة بعض العمليات الخاصة، حيث خصص لها معالجة أكثر واقعية ووضوح، والمتمثلة في العناصر التالية:

الفرع الأول: عقود الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر عن حق استعمال أصل معين لمدة محددة، مقابل سلسلة أقساط، ويمكن أن يقوم المؤجر في الأخير بتملكه أو إرجاعه للمؤجر، وهذا حسب الاتفاق المبرم بين الطرفين[2]، كما يوجد لعقد الإيجار شكلين هما "عقد الإيجار التمويلي" و " عقد الإيجار البسيط".

[1] Samir MEROUANI, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage**, mémoire de magistère en science de gestion, l'école supérieur de commerce, Alger, 2007, P : 81.

[2] Soufiene BEN BELKACEM**, Les Contrats de Location – Financement** : Une évolution majeure instituée par les normes (IAS/ IFRS), séminaire 20- 21 mai 2008, Université tizi ouzou, Alger, P : 02.

أولا: عقد الإيجار التمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه تحويل كامل مخاطر ومنافع الأصل المستأجر، مع إمكانية تحويل ملكيته أو عدم تحويلها عند انتهاء مدة العقد.

ويتميز الإيجار التمويلي بالخصائص التالية:

- تحويل ملكية السلع إلى المستأجر خلال مدة العقد؛
- إمكانية شراء السلعة من طرف المستأجر خلال مدة العقد؛
- مدة التأجير يجب أن تشمل أغلبية مدة حياة السلعة؛
- القيمة المستحدثة للدفعات الدنيا يجب أن تكون متوافقة تقريبا مع القيمة التجارية للسلعة؛
- نوعية السلعة المؤجرة تسمح للمستأجر فقط لاستعمالها
- الخسائر الناتجة عن إلغاء الإيجار يتحمل تكاليفها المستأجر؛
- إمكانية المستأجر في تجديد العقد لمدة أخرى يكون باجر اقل نوعا ما من السعر العادي الجاري في السوق.

ثانيا: عقد الإيجار البسيط هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي، وتصنيف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة)، بدلا من شكل العقد أو صياغته.

- محاسبة عقد الإيجار: وتتم محاسبة عقد الإيجار كما يلي:

*** عند المستأجر:** يدرج ضمن الأصول الثابتة بقيمته العادلة أو المستحدثة للمدفوعات الدنيا في عقد الإيجار، ويسجل مبلغ الإيجار التزاما في حسابات الخصوم

*** عند المؤجر:** يسجل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبئ في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها.

إذ تعتبر الضريبة المؤجلة ضريبة على الأرباح سيتم دفعها (خصم ضريبي مؤجل) أو قابلة للاسترجاع (أصل ضريبي مؤجل)، خلال السنوات المالية المستقبلية، وتنشأ الضرائب المؤجلة عن[1]:

- الفوارق الزمنية بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛
- العجز الجبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل؛
- التعديلات وعمليات الحذف أو إعادة معالجة تتم في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

[1] Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article : 344- 2.

الفرع الثالث: الامتيازات الممنوحة للعمال تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء، هذا في مقابل قيام العمال بالعمل المقرر منهم مقابل تلك المنافع أو بمجرد أن الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء عمالها متوفرة.

وفي نهاية كل دورة تشكل المؤسسة مؤونات لالتزاماتها تجاه عمالها على أساس قيمة مجموع التزاماتها المتمثلة في المعاشات، تعويضات ومبالغ مقدمة للعمال المحالين على التقاعد.

الفرع الرابع: العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية استنادا إلى سعر الصرف المعمول به يوم إبرام الصفقة، أما بالنسبة للحقوق والديون الخاصة بالتعاملات التجارية يتم الأخذ بسعر الصرف المعمول به عند الاتفاق، أما فيما يخص الحقوق والديون الخاصة بالتعاملات المالية فان سعر الصرف الذي يأخذ به هو سعر تاريخ إجراء المعاملة.

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصرف في الأعباء المالية في حالة خسارة وفي النواتج المالية في حالة الربح.

الفرع الخامس: تغيير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء يكون هناك تغيير في التقديرات المحاسبية إذا كانت مبنية على معلومات جديدة أو تسمح بالحصول على معلومات موثوق فيها، وتخص هذه التغييرات السنة المالية الجارية أو السنوات المالية اللاحقة إذا كانت تخصها أيضا[1].

يخص تغيير الطرق المحاسبية تغيير المبادئ والأسس، الاتفاقيات، القواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة في المؤسسة بهدف إنشاء وعرض القوائم المالية.

إضافة إلى ذلك، هناك أخطاء يتم اكتشافها أثناء الدورة، المتعلقة بأخطاء مرتكبة في إعداد القوائم المالية لدورة أو لعدة دورات سابقة، يؤدي إلى إخلال بمبدأ الصورة الصادقة في إعداد القوائم المالية للدورات السابقة، ويؤثر على القوائم المالية بين الدورات، ويتم تحميل أخطاء الدورات السابقة على الأموال الخاصة للدورة الجارية.

الفرع السادس: الحسابات المجمعة يقصد بالتجميع التمثيل المحاسبي للمؤسسة الأم لجميع الفروع التابعة لها، وهذا بهدف إعداد حسابات مجمعة وقوائم مالية مجمعة وتقديمها كما لو كانت مؤسسة واحدة. ويفترض وجود الإشراف أو الرقابة في الحالات الآتية[2]:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت في مؤسسة أخرى؛
- السلطة لأكثر من نصف حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء أو المساهمين؛
- امتلاك سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري مؤسسة أخرى؛
- امتلاك سلطة تحديد السياسات المالية والعمليات للمؤسسة؛
- امتلاك سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المؤسسة.

[1] Conseil National de la Comptabilité, Op.cit, Juillet 2006, L''article 338 - 1.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، **مرجع سبق ذكره**، المادة 40.

خلاصة الفصل الأول

لقد مرت الممارسة المحاسبية في الجزائر بثلاث مراحل أساسية، أولها كان بعد الاستقلال حيث تم فيها الإبقاء والعمل بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي(PCG) لسنة 1957، ونظرا للانتقادات الموجهة إليه في ظل تباين طبيعة النظام الاقتصادي السائد في كل بلد، جاءت المرحلة الثانية التي تم فيها إعداد مخطط محاسبي وطني يتماشى ومتطلبات الاقتصاد الاشتراكي السائد في ذلك الوقت، والتي أوكلت مهمة إعداده إلى المجلس الأعلى للمحاسبة، ليتم إصداره سنة 1975، وبدا العمل به سنة 1976، وفي ظل التطور الكبير الذي مس جميع النواحي الاقتصادية على مستوى العالم، ظهرت عدة أوجه قصور على مستوى المخطط الوطني للمحاسبة وعدم قدرته على مسايرة النظام الاقتصادي الجديد في الجزائر (اقتصاد السوق) الذي تبنته في أوائل التسعينات، الشيء الذي مهد إلى ظهور المرحلة الثالثة من مراحل التنظيم المحاسبي، والتي تبلورت بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي جاء ليغطي جميع النقائص التي شابت المخطط الوطني للمحاسبة

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار عند إصدار النظام المحاسبي المالي توافقه إلى حد ما مع معايير المحاسبة الدولية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث طرق التقييم وعرض القوائم المالية، بغية تلبية مختلف احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، وذلك في مجال الإفصاح والقياس قصد توفير معلومات مالية وافية تدعم شفافية الحسابات وتكرس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يعتبر خطوة هامة للتكيف مع السياسات والاقتصاديات المالية الجديدة وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تمهيد

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن وضعية نشاط المؤسسة بحيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، كما يمكن لهذه المعلومات أن تقيس التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرار، كما تعتبر أيضا محصلة النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال السنة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، وكذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية.

والقوائم المالية هي نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الأساسية هي تزويد المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وأصحاب المصالح من اجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم.

المبحث الأول: مدخل إلى القوائم المالية

يتضمن إطار لجنة معايير المحاسبية الدولية حول إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة في سنة 1989 مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأسس...الخ، التي من خلالها يمكن تفسير مضمون المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي الوقوف على منطقية مخرجاتها والتي تشمل القوائم المالية الموجهة بالأساس إلى الأطراف الخارجية للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

يعتبر موضوع القوائم المالية موضوع واسع، إلا أننا سوف نكتفي في موضوع القوائم المالية بما جاء حولها في الإطار النظري حول إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، والذي يعتبر الأساس الذي يتم الاستناد عليه عند وضع المعايير المحاسبية الدولية بما فيها تلك التي تتناول الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينها تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية القوائم المالية.

- تعريف 01: تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[1].

- تعريف 02: القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية[2].

- تعريف 03: تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالإطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج ، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط المؤسسة، وتلتزم المؤسسات بإعداد أربعة 04 قوائم مالية أساسية وهي كالآتي[3]:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛

---

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص: 207.

[2] فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003، ص: 132.

[3] طارق عبد العال حماد، **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، ط 01، 2010، ص: 115.

- قائمة الدفقات النقدية؛

- قائمة التغير في حقوق الملكية.

وحسب التشريع المحاسبي، فقد تطرق الفصل الرابع من القانون 07- 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ: 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التطرق وشرح القوائم المالية وذلك من خلال المواد التالية[1]:

- المادة 01•: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:الميزانية، حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

كما تحدد المادة محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- المادة 26: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

- المادة 27: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

- **المادة 28**: تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

- المادة 29: توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتيجة وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من احد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر فغن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

---

[1] القانون 07- 11، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 05- 06.

• ذكرت المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 الآتي ذكره بمضمون هذه المادة.

- المادة 30: مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير انه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية اقل أو أكثر من اثني عشر شهرا، لا سيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

كما تطرق المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 السالف الذكر إلى شرح القوائم المالية، وذلك من خلال المواد التالية[1]:

- المادة 07: تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

- **المادة 08**: يجب أنتتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

- المادة 09: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.

- المادة 10: يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية؛

* يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان؛

* كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية؛

* لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.

غير انه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن ان تكون ذات اثر مالي.

- **المادة 11**: بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية

* يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان؛

* يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛

* يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

* يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 لسنة 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 11- 13.

- **المادة 16:** تقيد في المحاسبة عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

تحدد كيفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

- **المادة 17**: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛

- **المادة 18:** تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني

تحدد كيفيات تطبيق أحكام هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

- **المادة 19:** يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان؛

* في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية؛

* لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف مالية توضيحية أخرى.

علاوة على ما ذكر من قبل حول الكشوف المالية وتحديدا في القانون رقم 07- 11 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 فقد تطرق القرار المؤرخ في: 23 رجب 1429 الموافق لـ: 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها إلى القوائم المالية والتي خصص لها الباب الثاني تحت عنوان عرض الكشوف المالية وهي مدرجة من خلال المواد التالي[1]:

- **المادة 210. 1:** كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية وتشتمل على: الميزانية، حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

- **المادة 210. 2:** تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

* الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتخليص والهيكلة؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 22- 23.

* كما أن هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع.

- المادة 210. 3: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة.

* تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛

* طبيعة الكشوف المالية مثل: حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة؛

* تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها ؛

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

* عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛

* الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛

* اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء؛

* معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

- **المادة 210. 4**: تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

- **المادة 210. 5**: توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

* كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛

* يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي؛

* إذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن احد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتكون مفيدة لمستخدميها في صنع القرارات الإدارية، كما تهدف إلى تزويد المستخدمين لتلبية حاجاتهم بالمعلومات، ولكنها لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من اجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير المالية، لكن هذه القوائم تظهر نتائج عمل الإدارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدتها مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المؤسسة أو التنازل عنها وبيعها والاتجاه نحو مؤسسة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها[1].

- إن الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليين والخارجيين لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والتي تكون من خلال القوائم المالية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المؤسسة، وهم ملاك المؤسسة أو الشركة، وكذلك المقرضون والعاملون في المؤسسة ونقاباتهم العمالية، لكن يصعب أن توفر القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجيين على حدا، غير أن هناك قاسما مشتركا يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين، ونظرا لان المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم من يتحملون المخاطر المرتبطة بتمويل أنشطة المؤسسة، لذا ينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين[2].

- الهدف من القوائم المالية توفير معلومات حول الوضعية المالية والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتستعمل هذه المعلومات من طرف عدد واسع من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويتحقق العرض العادل من توفير معلومات مفيدة في القوائم المالية ذات شفافية أي يمكن القول أن العرض العادل هو الشفافية، والهدف الثانوي للقوائم المالية يتمثل في ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل وتقديم عرض عادل عن المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات[3].

- تهدف القوائم المالية لإعلام المستخدمين في المقام الأول المستثمرين بالوضعية والأداء المالي للشركة من مساهمين ومستفيدين من المعلومات المالية، بغية السماح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، استثمار أو

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2008، ص: 273.

[2] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية" القياس والإفصاح في القوائم المالية** "، مكتبة الجامعة بالشارقة واثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2009، ص: 29.

[3] HAMID Cerbah, Gestion **Comptable Par l'application conforme au Nouveau SCF et aux Normes Comptable IAS/ IFRS**, Pages Bleues, Algérie, 2012, P P : 20-21.

معلومات مالية عامة، ولا تخلو القوائم المالية إلى حد كبير من الميزة والنظرة الضريبية، من خلال هدفها الرئيسي هو حساب الضريبة [1].

- إن القوائم المالية التي يجب إعدادها ونشرها دوريا هي قوائم مالية أساسية ذات غرض عام الهدف منها تلبية الاحتياجات المعلوماتية خصوصا للمساهمين الحاليين والمرتقبين وكذلك المقرضين الحاليين والمرتقبين[2].

كما كَون المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 لجنة عرفت باسم (تروبلاد) نسبة إلى رئيسها روبرت تروبلاد، كان هدفها دراسة القوائم المالية وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي[3]:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجونها والتي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛
- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.

وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يتعلق بها حيث تضمن أثني عشر هدفا للقوائم المالية وهي:

- تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصدر محدود للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛
- تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛
- تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها؛
- تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة المؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛

---

[1] ERIC DUCASSE et autre ,**Normes Comptables Internationales, IAS/ IFRS, AVEC EXERCICES D'application Corriges**, Belgique, 2005, PP: 16- 17.

[2] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 33.

[3] قوادري محمد، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص: 53.

- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول وخصوم هذه المؤسسة؛

- تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام؛

- تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛

- التزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين؛

- إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة؛

- التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

كما تطرق التشريع الجزائري لبعض أهداف القوائم المالية نوردها فيما يلي:

- تضمنت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 السالف الذكر، بعض العناصر المدرجة والتي تعتبر أهدافا للقوائم المالية، والمتمثلة في العنصرين التاليين:

* يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن ان تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان؛

* يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة

- كما تضمنت المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 أيضا تحديدا في الفقرة الأولى منها إلى هدف القوائم المالية كما يلي: " يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان".

- تضمنت الفقرة الأولى من المادة 210. 5 من القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008 السالف الذكر والتي جاءت على النحو التالي: " توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة..."

الفرع الثالث: الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية لكي تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب أن تراعى في إعدادها مجموعة من الاعتبارات أهمها ما يلي[1]:

- التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح اسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم؛
- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتواة في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهنة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات؛
- أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية (المادية)، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم؛
- أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي؛
- التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها مثل: (الموضوعية، المصداقية، الملائمة، الشمول، الإفصاح الكافي).

المطلب الثاني: الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها

الفرع الأول: **الاعتراف بعناصر القوائم المالية** الاعتراف هو عملية إدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل بند يفي بتعريف البند ويستوفي شروط الاعتراف، فالاعتراف ينطوي على وصف البند في صورة لفظية وكذلك بمقدار في إجماليات الميزانية وقائمة الدخل.

وتتمثل شروط الاعتراف بالبند الذي يفي بتعريف أحد العناصر للقوائم المالية فيما يلي[2]:

- من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند ستتدفق إلى أو من المؤسسة
- البند لديه تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

وتطبق شروط الاعتراف على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات على النحو التالي:

1- الاعتراف بالأصل: يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المؤسسة وأن للأصل تكلفة أو قيمة التي يمكن قياسها بموثوقية.

---

[1] محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02، الأردن، ص: 116.

[2] قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص ص: 87- 88.

2- الاعتراف بالخصم: يتم الاعتراف بالخصم في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، وأن المبالغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية.

3- الاعتراف بالدخل: يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في الأصل، أو نقص في خصم ويمكن قياسه بموثوقية.

4- الاعتراف بالمصروف: يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في خصم ويمكن قياسه بموثوقية.

الفرع الثاني أساليب قياس عناصر القوائم المالية عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد القوائم المالية القياس على انه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها القوائم المالية، وهذا يتطلب اختبار أساليب معينة للقياس، وفيما يلي عرض بعض أساليب القياس في القوائم المالية[1]:

1- التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شراءها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية؛

2- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا؛

3- القيمة القابلة للتحصيل (قيمة التسوية): تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية؛

4- القيمة الحالية: تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية.

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 114- 115.

المطلب الثالث: الفرضيات والمبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية

الفرع الأول: الفرضيات المحاسبية يعتبر الفرض بمثابة شرط أو ظرف يتم العمل من خلاله وتوضع المبادئ في نسق معه، وهو في منهج البحث العلمي لا يحتاج إلى إثبات أو برهان، إذن فهو يعتبر كاقتراح يوضع لتفسير واقعة معينة أو لإيجاد أو تفسير علاقة ما بين مجموعة من العناصر ولذلك تعتبر الفروض قضايا تحت الاختبار، وهذه الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين[1]:

1- فرضية أساس الاستحقاق: يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية.

2- فرضية الاستمرار: عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يتم افتراض أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المنشأة أو أن لدى إدارة المنشاة نية لتصفية المنشاة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندما يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس لآخر مثل أساس التصفية مثلا.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية يعني المبدأ مجموعة من القواعد والأسس المتفق عليها و المقبولة في الوسط المهني، والتي تستعمل كمرشد في الممارسة المهنية، وتستمد المبادئ صياغتها من الفروض المحاسبية باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ المحاسبية، وفيما يلي المبادئ المحاسبية.

1- مبدأ استقلالية الذمة المالية للمؤسسة: يقوم هذا المبدأ على أساس أن أي وحدة محاسبية تكون مستقلة ومنفصلة عن أصحاب المشروع، وهذا المبدأ يؤدي إلى أن القوائم المالية التي يتم إعدادها للوحدة المحاسبية تختص بالوحدة وليس لها علاقة بالعمليات المتعلقة بالمالكين، معنى ذلك أن المحاسبة تقوم على افتراض استقلال الوحدة المحاسبية عن شخصية أصحابها مما يجعل القوائم المالية التي تقوم الوحدة بإعدادها تختص بالعمليات التي تقوم بها الوحدة وليست العمليات الخاصة بحملة الأسهم أو ملاكها، وبهذا المعنى فإن البيانات المحاسبية المختلفة التي يعدها المحاسب تعتبر من وجهة نظر الوحدة المحاسبية وللوحدة المحاسبية[2].

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 12- 13.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 28.

2- مبدأ الاستمرارية: يقوم هذا المبدأ على أن المنشأة سوف تستمر في نشاطها لمدة طويلة، بالرغم من أن المحاسبين لا يفترضون أن المنشأة سوف تبقى مستمرة في نشاطها إلى ما لا نهاية، إلا أنهم يتوقعون أنها سوف تستمر لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها، ويعتبر مبدأ استمرارية المنشأة من المبادئ الأساسية التي بني عليها التطبيق المحاسبي الآن[1]، كونه يعتبر أساسا لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم في المحاسبة وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة، وقد كرس هذا المبدأ عند ظهور الشركات المساهمة باعتبار أن حياة الشركة لا تتوقف على عمر المساهمين، والمساهم يستطيع التصرف بأسهمه متى شاء دون تأثير على مسيرة الشركة.

3- مبدأ استقلالية الدورات المالية: أن نتيجة النشاط الاقتصادي لأي مشروع لا يمكن تحديدها بشكل دقيق وكامل إلا عند تصفيته وبيع أصوله وتسديد التزاماته، ولكن طالما أن المشروع مستمر في مزاولة نشاطه، متى يمكن تحديد نتيجة أعماله من أرباح وخسائر؟.

وللإجابة على هذا السؤال يفترض المحاسبون أن حياة المشروع تقسم إلى فترات متساوية وكل فترة تساوي السنة الكاملة، وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة الزمنية وبين نهايتها بالفترة المحاسبية، وسبب اختيار الفترة المحاسبية بسنة كاملة هو امتياز السنة بتتالي الفصول الأربعة، وأن الدوائر المالية تفرض الضريبة على صافي الأرباح المتحققة عن السنة المالية.

إن تحديد العرف المحاسبي الفترة الحاسبية بسنة ميلادية كاملة يقتضي من المحاسب القيام بالجرد الدوري، وتحديد نتيجة الدورة المالية، وإعداد قائمة المركز المالي، وهكذا تصبح الفترة المحاسبية حلقة في سلسلة طويلة هي حياة المشروع[2].

4- القياس النقدي: إن الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تتكون من موارد غير متجانسة، ونتيجة لعدم التجانس لهذه الموارد أصبح لزاما إيجاد وحدة قياس موحدة نمطية يتم بموجبها قياس وتسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة للقياس باعتبارها وسيلة قياس متعارف عليها، تنسجم مع أسلوب التبادل السائد في الحياة الاقتصادية، وعليه يمكن تعريف المحاسبة وفقا لفرض وحدة القياس النقدي على أنها عملية قياس وتوصيل المعلومات على الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد، هذا الفرض يساعد المحاسبين للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام ونسب[3].

---

[1] محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 84.

[2] خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 18.

[3] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص: 50.

5- مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة والذي يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية[1]، ووفقا لهذا المبدأ تسجل الأصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها، وتنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم إذا تمت الحيازة بالأجل، أو كانت في شكل حيازة استثمارات من الملاك.

وتعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية[2].

6- مبدأ تحقيق الإيراد: إن مبدأ تحقيق الإيراد المستند على العرف المحاسبي يعتبر الإيراد متحققا عند إتمام عملية البيع سواء كان البيع نقدا، آجلا أو بأوراق تجارية لذلك فان إجمالي إيرادات المشروع خلال الفترة المحاسبية هي إجمالي مبيعاته بأشكالها المختلفة، ولكن هناك انحرافات عن هذا المبدأ في بعض الحالات مثل حالة البيع بالتقسيط حيث يعتبر الإيراد متحققا عند تحصيل القسط، وكذلك حالة العقود أو المقاولات حيث يتحقق الإيراد على أساس الانجاز أو الإنتاج[3].

7- مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات): يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية الهامة لأنه يرتبط ويؤثر على صحة القياس المحاسبي ويمنع اختلاط نتائج السنوات المالية المتتالية، لذلك فان الإيرادات المتحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها بغض النظر عما دفع فعلا من النفقات لان ما دفع فعلا من النفقات، لأنه قد يكون تسديدا لأعباء وقعت في فترة سابقة.

8- مبدأ الثبات: يعني مبدأ الثبات تطبيق نفس المبادئ والقواعد المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المتتالية، هذا مما يشكل أساسا سليما للمقارنة بين نتائج المشروع خلال عدد من الفترات المحاسبية.

9- مبدأ الإفصاح والشمول: يقصد بالإفصاح الوضوح في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور شركات الأموال وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية باعتبار أن عرض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.

أما الشمول فيعني ضرورة احتواء الحسابات والقوائم المالية على كافة المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالفترة المحاسبية.

10- مبدأ الحيطة والحذر: وفق هذا المبدأ ينبغي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحققها بشكل فعلي.

---

[1] احمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص: 44.

[3] خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 20.

11- مبدأ الموضوعية: إن مفهوم هذا المبدأ مرتبط بفهم مبدأ التكلفة التاريخية، فالموضوعية تعني الواقعية والحياد في تسجيل الأحداث ولن يتم ذلك إلا من خلال مستندات سليمة وقانونية تحمل تاريخا محددا، ويختلف الكثير في معنى الموضوعية فيرى البعض أنه:

- تكون المعلومات موضوعية إذا كانت ناتجة عن قياس غير شخصي؛
- تكون المعلومات موضوعية إذا كانت ناتجة عن إجماع الخبراء؛
- تكون المعلومات موضوعية إذا كانت متعلقة بأحداث قابلة للإثبات أو معتمدة على وثائق.

الفرع الثالث: ارتباط الفروض بالمبادئ المحاسبية تعكس الافتراضات السابقة الذكر الشروط والظروف التي تحكم عمل المحاسب، وهي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ والقواعد المحاسبية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية لكن الفروض نفسها لا تحتاج إلي برهان، حيث توجه هذه الأخيرة الممارسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في الحياة العملية من المحاسبين والمدققين لتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالمؤسسة[1].

إن بعض الفروض المحاسبية تمثل الأساس في القياس المحاسبي عموما، إذ يعتمد فرض وحدة القياس النقدي أساسا لتبرير اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يتم قياس العمليات المالية (مثلا شراء سيارة كأصل ثابت) وتعتمد تكلفتها الفعلية في تاريخ شراء، وكذلك يبرر مبدأ مقابلة الإيرادات والمصاريف. وعموما الفروض مستقلة عن بعضها البعض في حين أن المبادئ مترابطة مع بعضها البعض[2]، واستنادا إلى تلك المبادئ المحاسبية يتم الإثبات المحاسبي وإعداد التقارير المالية دوريا.

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 40.

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم والتقارير المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال، وحتى يتحقق هذا لابد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها، وقد حاولت عدة جهات متخصصة تحديد وتوضيح هذه الخصائص، غير ما اعتمد عالميا هي الخصائص أو المعايير التي وضعت وتم تعريفها من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB)، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية "، وفيما يلي جدول سيتم من خلاله عرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المنظمات الدولية:

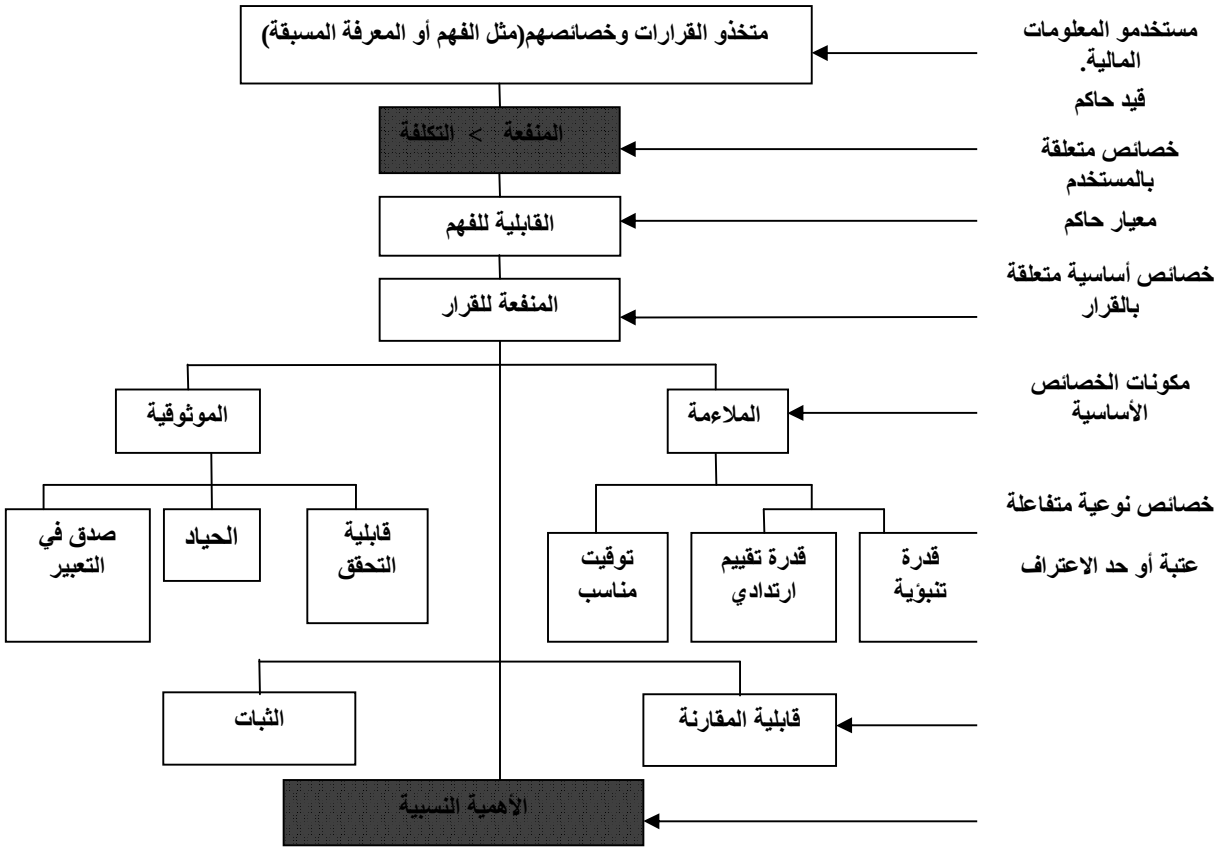
الجدول رقم (02- 01) يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المنظمات الدولية

الصفة	A.A.A 1966	AICPA		ICAWE Corporate Report	FASB SFAC 1980 ,No2	IASC 1989
		APB No4 1970	Trueblood 1973			
الملاءمة	×	×	×	×	×	×
القابلية للتحقق	×	×			×	×
الوضوح		×	×	×		
عدم التحيز	×	×	×		×	×
الموضوعية				×	×	×
التوقيت المناسب		×		×	×	×
الثبات			×		×	×
الاكتمال		×		×		×
المعقولية			×			
القابلية للمقارنة		×	×	×	×	×
الأهمية النسبية			×			×
الجوهر فوق الشكل			×	×		×
القيمة التنبؤية					×	
القيمة المرتجعة					×	
أمانةالعرض (الموثوقية)	×			×	×	×

المصدر: تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2005، ص: 69.

ولقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية إلا أنه يمكن القول أن هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، والتي وردت في البيان رقم 02 لسنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة، والشكل التالييوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما قدمها (FASB)

الشكل رقم (02- 01) يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما قدمها (FASB)



المصدر: دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ج01، ط02، 1999، ص: 69.

من خلال الشكل السابق يمكن إظهار أربعة نقاط أساسية تتمثل فيما يلي[1]:

- خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات المالية.
- خصائص ذاتية للمعلومات المالية، وتضم خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية ملاءمة المعلومات، وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتها.

[1] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**، دار وائل للنشر، ط 01، 2003، ص: 186.

- خاصية الملائمة تقسم إلى ثلاث خصائص ثانوية: القيمة التنبؤية للمعلومات، القدرة على التقييم الارتدادي، التوقيت المناسب للمعلومات.

- أما خاصية الموثوقية فتقسم كذلك إلى ثلاثة خصائص ثانوية: قابلية التحقق، الحياد (عدم التحيز في القياس والإفصاح)، الصدق في التعبير.

من تداخل الخاصيتين الأساسيتين الملاءمة الموثوقية، ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة وما يتطلبها ذلك من الثبات في تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.

هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

- قيد حاكم وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفتها.
- الأهمية النسبية تمثل نقطة الفصل في الاعتراف.

إن معيار المنفعة يأتي في قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية باعتباره معيار حاكم (قاعدة عامة)، وان تحقيق المنفعة للقرار يتطلب توافر خاصيتين أساسيتين، خاصية الملاءمة وخاصية المصداقية أو الثقة في المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المالية هاتين الخاصيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستفيدين منها.

المطلب الأول: الخصائص النوعية الأساسية وتتمثل هذه الخصائص الأساسية في ما يلي:

الفرع الأول: الملائمة تكمن أهمية خاصية الملائمة في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه له أهميته وخطورته فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى ملائمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة، ونورد فيما يلي بعض التعاريف الخاصة بالملائمة:

- **تعريف 01**: يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار[1].

- تعريف 02: هي القدرة على خدمة اتخاذ قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذ القرار، أو زيادة المعرفة لدى متخذ القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه[2].

- تعريف 03: هي تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات[3].

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن خاصية الملائمة للمعلومات يقصد بها ارتباطها بقرار معين ولها تأثير وانعكاس على هذا القرار.

---

[1] عباس محمود الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل، الكويت، ط 01، 1990، ص: 200.

[2] عصفت سيد أحمد عاشور، **دراسات في نظم المعلومات المحاسبية**، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، ص: 11.

[3] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003 ص: 26.

وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية الملائمة في الآتي:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛

- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

إن مفهوم خاصية الملائمة لن يكون ذا جدوى أو منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات أو متخذي القرارات إلا إذا توفرت الخصائص الثانوية التالية:

أولا: التوقيت الملائم يقصد بالتوقيت الملائم وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، حيث انه كلما كانت سرعة وصول المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما كان هناك تأخير في توصيل المعلومات كلما كانت الثقة في المعلومات بأنها لا تعتبر ملائمة أو صحيحة، وفي هذا الصدد نقول انه يمكن التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات، لان عملية اتخاذ القرار تكون دائمة محددة بفترة زمنية، إذن يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة[1].

ثانيا: القدرة على التنبؤ تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة، والمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف، وبمعنى آخر تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، وتؤكد توقعاتهم أو تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها[2].

إن المعلومات التي يمكن أن تؤثر على عملية اتخاذ القرار هي المعلومات التي تكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختبارات تنبؤية، كما تساعد المعلومات المحاسبية ذات القدرة التنبؤية على تخفيض درجة عدم اليقين حول النتائج المتوقعة في المستقبل التي تتخذ على نتائج الماضي.

---

[1] Hendrickson Eldon, Breda Michael, **Accounting Theory**, fifth edition, Irwin, Graw Hill, 1992, p: 123.

[2] فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص: 26.

وفي هذا الصياغ نقول أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها بالقيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

إن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لا يقصد بها أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية، بل إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار.

ثالثا: التغذية العكسية تملك المعلومات المحاسبية قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على هذه الخاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد هذه الخاصية مستخدمو المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات[1].

كما تتميز المعلومات المحاسبية بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وقيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، والتي يتم عرضها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية، وبالتالي لها قيمة مزدوجة، فالأولى تتمثل في قدرتها العالية على التنبؤ بالنسبة للمستقبل، والثانية قدرتها على التغذية العكسية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار الصحيح[2].

ويمكن القول أن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات، كما تؤدي إلى تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم السابقة بالنسبة لنتائج القرارات الماضية.

الفرع الثاني: الموثوقية تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، فمن البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة.

إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي: الصدق في التمثيل، إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات، حيادية المعلومات.

أولا: الصدق في التمثيل ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى، إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والأحداث)، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

---

[1] عباس محمود الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 201.

[2] **المرجع السابق**، ص: 201.

ولكي تكون المعلومات معبرا عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

1- تحيز في عملية القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.

2- تحيز القائم بعملية القياس: وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

إن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية من ناحية، وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى.

ثانيا: إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

ثالثا: حيادية المعلومات (عدم التحيز) وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.
- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

وقد عرفت أيضا هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) التحيز في عملية القياس على النحو التالي: هو ميل للقياس بان يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال في كلا الجانبين، وهكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية[1].

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره**، ط 01، ص: 184.

الفرع الثالث: العلاقة بين الملائمة والموثوقية[1] تعتبر الملائمة والموثوقية خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المدققة في التقارير المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار، ذلك أن أي تحسين في إحداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى، لكن ذلك لا يحدث دوما، والسبب هو أن كثيرا من الاختيارات المحاسبية التي تستدعي التضحية بمقدار من الموثوقية في سبيل تحقيق الملائمة والعكس صحيح.

إن خاصيتي الملائمة والموثوقية هما الخاصيتان اللتان يجب توافرهما في المعلومات المحاسبية. فالملائمة يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرارات موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرار.

أما خاصية الموثوقية فهي خاصية تتعلق بأمانة ومصداقية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

بالإضافة إلى ما سبق، هناك احتمال التعارض بين خاصيتي الملائمة والموثوقية، كما نجد أن هذا التعارض ناتج من تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية مثل تطبيق أساس التكلفة التاريخية، ومن المعروف أن أرام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية، إلا أنها بالمقابل أقل ارتباطا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة، وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنه أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

ونتيجة لهذا التعارض بين خاصيتي الملائمة والموثوقية فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الموثوقية، والعكس فقد تقل الموثوقية في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث انه كلما زادت جودة أحدها انخفضت جودة الأخرى ويصبح من الضروري التضحية بقدر من الملائمة مقابل مزيد من الموثوقية أو العكس وكما أكد الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو أن الاعتبار الأول الذي يجب أن نعطي له أهمية قصوى في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأساسية هو اعتبار الموثوقية، والعكس صحيح بالنسبة للقوائم المالية الأخرى أو التكميلية والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية الأساسية التي تتطلب الملائمة للمعلومات.

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص ص: 55- 56.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية الثانوية وتضم الخصائص التالية:

الفرع الأول: القابلية للفهم[1] إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:

أولا: درجة الوضوح والبساطة البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لان البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

ثانيا: مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

إن مستوى الفهم للمعلومات يعتبر همزة وصل بين المعلومات التي يجب أن تكون مفيدة وبين المستخدمين الذين ينبغي أن تتوفر لهم حد أدنى من المعرفة بهذه المعلومة لكي يمكن من الاستفادة منها.

الفرع الثاني: الثبات في إتباع النسق الواحد[2] يعني الثبات في إتباع النسق الواحد أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة.

إن الثبات في إتباع النسق الواحد يتضمن:

- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى.

- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر في القوائم المالية.

- خاصية الثبات لا يقصد به الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرائق والإجراءات المحاسبية بل يقصد به الثبات النسبي الذي يسمح بإدخال التغييرات أو التعديلات إذا ما دعت الظروف لذلكن ففي هذه الحالة يتطلب مبدأ الإفصاح التام تحديد أثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدمو المعلومات المحاسبية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورات اللاحقة مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع حتى يصبح التنبؤ واقعيا قدر الإمكان.

---

[1] **المرجع السابق**، ص: 59.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 02، 2006، ص ص: 216- 217.

الفرع الثالث: خاصية التماثل وقابلية المقارنة يقصد بالتماثل استخدام نفس الإجراءات بين المؤسسات المختلفة، إن هدف التماثل هو جعل المعلومات المحاسبية أو القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في مؤسسات مختلفة، ويتضمن هدف التماثل ما يلي[1]:نفس الإجراءات المحاسبية، نفس مفاهيم القياس، نفس التبويب، نفس طرائق الإفصاح والعرض.

إن التماثل هو شرط أساسي في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة.

أما هدف قابلية المعلومات للمقارنة فيمكن أن يعرف بأنه تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة أمرا ممكن التحقق بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات بوساطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم، وتعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة معلومات نفس الشركة لعدة فترات زمنية، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة الحركة.

الفرع الرابع: الشمول (الإفصاح الكامل)[2] يقصد بالإفصاح الكامل أن تكون المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية لها علاقة بأنشطة بعضها البعض في شكل مجموعة من التقارير المالية الملائمة التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي لا ينبغي أن نخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية وذلك بما يتماشى مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية فمبدأ الإفصاح الكامل يشمل أربعة فروع أساسية:

- أن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات والبيانات المحاسبية يمكن مقابلتها بما يعرف بالتقارير المالية ذات الإغراض العامة.
- يمكن مقابلة الاحتياجات المشتركة للأطراف المتعددة الخارجية إذا تم الإفصاح عن الدخل والثروة.
- أنه يجب على الإدارة في إطار خدمة المستخدمين الإفصاح عن التقارير المالية التالية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية.
- أن يتم الإفصاح عن التقارير المالية ذات الغرض العام بأنسب الوسائل التي بموجبها تحقق التوازن بين التكلفة والمنفعة.

---

[1] **المرجع السابق**، ص ص: 218- 219.

[2] ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 58.

المطلب الثالث: القيود (المحددات) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB محددين رئيسيين على المعلومات المحاسبية وهما:

الفرع الأول: التكلفة الاقتصادية يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية تكاليف متعددة مما يستوجب المقارنة بين تلك التكاليف والمنافع المتحققة من استخدام المعلومات المحاسبية، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات، كما يمثل هذا القيد معيارا أساسيا للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.

الفرع الثاني: الأهمية النسبية ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقا لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات، كما يتضمن ضرورة الاهتمام بجوهر المعلومات المحاسبية ومضمونها وعدم المبالغة في التركيز على الشكل والصورة.

وأخيرا فان توفير هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية له تأثير مباشر وفعال على الوظائف الإدارية المختلفة لاعتمادها على المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة، كما أن هذه الخصائص متداخلة بصورة متكاملة حيث يوفر معيارا موضوعيا لضمان تحقيق الفائدة من التقارير المالية وخاصة بالنسبة للتقارير الداخلية.

المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات هي تلك البيانات التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى من الجودة، وعلى الرغم أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا انه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو التالي[1]:

الفرع الأول: الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فانه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا فانه غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

[1] عبد الناصر نور، الفضل مؤيد، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 01، 2002، ص ص: 305- 306.

الفرع الثاني: المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أولا: المنفعة الشكلية وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

ثانيا: المنفعة الزمنية وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فان الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ثالثا: المنفعة التقييمية والتصحيحية وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

الفرع الثالث: الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية[1] تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشاة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الرابع: التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.

الفرع الخامس: الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد لا تزيد عن قيمة المعلومات.

فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

وفي الأخير يمكن القول أن: توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فان هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

---

[1] أسعد سمير مرشد، **مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة**، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988، ص: 212.

المطلب الخامس: الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية

تختلف أهداف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية باختلاف احتياجات المستخدم، فالمستخدمون للقوائم المالية من داخل أو خارج المؤسسة، كل له أهدافه التي تميزه عن باقي الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، إذ يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسات، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال القوائم المالية، ولإيضاح التباين بين أهداف مستخدمي القوائم المالي، سوف نستعرض بعض الفئات من مستخدمي القوائم المالية وبيان أهدافهم وكيفية تأثير هذه الأهداف على تفسير مدلول القوائم المالية، وعموما يمكن حصر الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية في:

الفرع الأول: الملاك (حملة الأسهم) ينصب اهتمام حملة الأسهم على معدل توزيع الأرباح للسنة الحالية والسنوات السابقة، والاعتماد على تلك المعلومات المقارنة في تحديد معدل التوزيع في المستقبل، وقد يهتم بعض المساهمين بالتنبؤ بالقيمة السوقية للسهم والتي تتأثر إلى حد كبير بتوقعات توزيع الأرباح للأسهم في المستقبل، وعلى ذلك فان فئة الملاك يتركز اهتمامها في تحليل القوائم المالية الذي يفيد في تقدير العائد على الاستثمار والمخاطر المترتبة عنه[1]، ويمكن حصر أهم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون أو الملاك في[2]:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

الفرع الثاني: إدارة المشروع تعتبر إدارة المشروع من المستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية، وتهتم الإدارة في هذا الصدد بربحية المشروع خلال فترة زمنية معينة وقدرته على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه المعدلات هي المحدد الرئيسي لجذب رؤوس أموال المستثمرين القائمين والمحتملين من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى بما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المشروع[3].

---

[1] محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص: 342.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 04.

[3] محمد عباس بدوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 342.

الفرع الثالث: الموظفون يحتاج الموظفون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسين الوظيفي المتوقع في المستقبل ، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية[1].

الفرع الرابع: المقرضون ويمثل المقرضون مصدر التمويل الخارجي للمؤسسة والذي يكون في الغالب طويل الأجل، وما يهم المقرضين سواء كانوا حاليين أو محتملين هو الهيكل التمويلي للمؤسسة، ونسب المديونية، ومدى الاعتماد على المتاجرة بأموال الغير، كذلك قدرة المؤسسة على دفع أقساط القروض وفوائدها في مواعيد استحقاقها[2].

الفرع الخامس: الموردون والدائنون التجاريون وتعتبر هذه الفئة مصدر لتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، والنسب المتعلقة بمعدلات دوران المخزون للتأكد من استمرارية المؤسسة وكفاءتها وربحيتها[3].

الفرع السادس: الزبائن ويعتبر الزبائن مصدر الإيرادات، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات[4].

الفرع السابع: الحكومة بأجهزتها المختلفة وتعتبر المؤسسات بالنسبة للحكومة من الدعائم الرئيسية التي تستند إليها في تمويل خططها من خلال الضرائب، وتحقيق الأهداف الاجتماعية كالتشغيل والتقليل من نسب البطالة والفقر، لذلك فالحكومة تحتاج إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني[5].

الفرع الثامن: الجمهور وله متعلقات واهتمامات مختلفة بالمؤسسات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها، ومنها ما يتعلق بدور المؤسسات الاجتماعي والتنموي، ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات وغير ذلك، حيث أن المؤسسة كائن حي وعضو فعال في المجتمع يؤثر ويتأثر به.

وما يجدر ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض القوائم المالية

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 04.

[2] **المرجع السابق**، ص: 04.

[3] **المرجع السابق**، ص: 04.

[4] **المرجع السابق**، ص : 04.

[5] **المرجع السابق**، ص: 05.

الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المؤسسة، المحللون والمستشارون الماليون، السوق المالي، المنافسون والمحامون[1].

وعلى العموم يمكننا تقسيم المستخدمين الذين لهم مصلحة في الحصول على المعلومات المالية لاستخدامها في ترشيد قراراتهم المختلفة إلى ثلاثة أصناف هي:

- فئات من داخل المؤسسة: وتتمثل في الجهاز الإداري والموظفون؛

- فئات خارجية لها علاقة مباشرة بالمؤسسة: وتمثل المستخدمين الذين لهم علاقة مباشرة حالية أو مستقبلية بالمؤسسة، مثل المساهمين والمستثمرين، المقرضين، الموردين، الزبائن والحكومة؛

- فئات خارجية لها علاقة غير مباشرة بالمؤسسة: وهي فئات تمثل حلقات المجتمع التي يهمها الاطمئنان على صحة المواطن وأمن المجتمع وسلامته، وتضم أفراد المجتمع، مراكز حماية البيئة ومكافحة التلوث، منظمة حقوق الإنسان والنقابات المهنية كالأطباء والحقوقيين والمحاسبين وغيرهم من الفئات الأخرى.

[1] **المرجع السابق**، ص: 05.

المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وقد استعمل اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير عند المحاسبين ومدققي الحسابات يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

ويمكن تعريف المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة التدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات كون أن المعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما الإجراءات لديها الصبغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: نشأة المعايير المحاسبية الدولية إن أهمية معايير المحاسبة الدولية جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ومن أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) التي تعمل منذ عام 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت في مطلع القرن الماضي، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي[1]:

- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عقد سنة 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عقد هذا المؤتمر سنة 1926 في أمستردام.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

* الاستهلاك والمستثمر؛
* الاستهلاك وإعادة التقويم؛

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 104- 106.

* السنة التجارية أو الطبيعية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 في لندن وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلندة وبعض الدول الإفريقية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 في لندن، حيث سجل المؤتمر حضور 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت مؤتمر بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضوا من البلد المضيف هولندا.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى، وشاركت فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فيه 45 بحثا؛

- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 في باريس؛

- المؤتمر المحاسب الدولي العاشر 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 في ميونيخ (ألمانيا الاتحادية)، وقد حضره مندوبين أكثر من مائة (100) دولة من دول العالم.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 في المكسيك.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 في طوكيو.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية (AICPA) وجمعية المحاسبين الإداريين (IMA) وجمعية المراجعين الداخليين (IIA).

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 في المكسيك.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشته حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في اسطنبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

الفرع الثاني: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية قبل التطرق لمفهوم معايير المحاسبة الدولية سنورد بعض التعاريف الخاصة بالمعيار المحاسبي:

أولا: تعريف المعيار المحاسبي يعود أصل كلمة معيار **norme** إلى الكلمة اللاتينية **norma** والتي تعني في الأساس الزاوية القائمة التي تستعمل في القياس الهندسي، أما لغة فيقصد بها النموذج المعد مسبقا ليقاس على أساسه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته[1]، وأيا كانت هذه المعايير يمكن النظر إليها على أنها المقاييس المعتمدة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم للقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين.

- **تعريف 01:** حسب "Kohler" المعيار بأنه نموذج يعتمد على العرف ويحظى بالقبول العام، فإذا كان محاسبا فسيحظى بهذا القبول من طرف المحاسبين[2].

- تعريف 02: عرف المعيار حسب "International standards Organisation ISO" على أنه وثيقة مرجعية أعدت بالإجماع وتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، مضمونها مجموعة من القواعد أو الخطوط العريضة أو مواصفات لأنشطة يتم استعمالها لأغراض مشتركة أو متكررة من أجل ضمان مستوى تنظيمي أمثل في سياق معين.

- **تعريف 03**: يعرف المعيار المحاسبي على أنه: بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب[3].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، مصر،، ط 01، 2010، ص: 266.

[2] جربوع يوسف محمود، حلس سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط 01،2002، ص: 34.

[3] محمد شريف توفيق، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، السعودية، العدد الخامس، 1987، ص: 200.

- تعريف 04: يعرف المعيار المحاسبي على انه: مجموعة من القواعد تصف أو تبين الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية[1]

- تعريف 05: يعرف المعيار المحاسبي بأنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها[2]

ثانيا: تعريف المعايير المحاسبية الدولية: لقد قامت العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية ببذل مجهودات كبيرة بهدف تحقيق نوع من التوافق بين الممارسات والمعايير المحاسبية بين مختلف الدول والعمل على توحيدها، ولعل من أهم هذه المنظمات والتي عرفت نشاطا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة لجنة معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة ترى انه من الضروري القيام بتوحيد الأنظمة والمعايير المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية على مستوى العالم، لأجل ذلك عملت وعبر مراحل تطورها على إصدار مجموعة من المعايير عرفت باسم " **المعايير المحاسبية الدولية ".**

وتعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها عبارة على مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية، يعتمد عليها المحاسب في القيام بإعماله المتمثلة في القياس والإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة[3].

وتعرف كذلك على أنها: الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول الوضع الاقتصادي للمؤسسة أي وضعية أداء المؤسسة والبيئة الاقتصادية وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة بهدف حماية الدائنين والمصالح العامة وإعلام الأسواق[4].

ثالثا: الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية سنورد فيما يلي أهم المقتضيات السياسية والاقتصادية التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبي الدولية[5]

1- التبادل التجاري: أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (المنظمة العالمية للتجارة) إلى اهتمام الدول والشركات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار، واحترام قواعد المنافسة الشريفة وهذا يعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية، فلا يجوز البيع بأقل من ثمن التكلفة بشكل عام إذ أن البيع بالخسارة يؤدي إلى تدمير نظام المنافسة عن طريق إلحاق خسائر كبيرة بها مما يؤدي إلى إفلاسها وخروجها من السوق، فاعتبرت المنظمة العالمية للتجارة البيع بأقل من التكلفة مخالف لقواعد التجارة الدولية، وقد عملت

---

[1] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، 2013، ص: 33.

أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص: 371.

[3] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 58.

[4] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 20.

[5] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 35.

معايير المحاسبة الدولية على توحيد مفهوم قياس التكلفة إما بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل.

2- التنمية الدولية: تمثل التنمية الدولية هدفا تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدول المختلفة، كما تهتم المنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة والبنك الدولي بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم وتعطي بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، كما تصلح للتجميع والتلخيص على مستوى الإقليم أو الدول أو القارات، ولما كان النشاط الاقتصادي يمارس من قبل المنشآت الاقتصادية الحكومية أو الخاصة كان لا بد من إعداد هذه الحسابات من قبل المنشآت ضمن المفاهيم المحددة في النظام ، شريطة أن تفصح في التقارير المالية أسس القياس المستخدمة لإمكان إدخال التغييرات المناسبة عليها، وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة، أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية مما يجعل توحيدها ممكنا وإعداد الحسابات القومية بناء عليها شفاف وقابل للمقارنة.

3- تدفقات رؤوس الأموال: تلعب تدفقات رؤوس الأموال دورا هاما في تحريك عجلة الاستثمار على الصعيد الدولي، وتأخذ هذه التدفقات عدة نماذج منها إنشاء فروع للشركات متعددة الجنسية في الأقاليم أو الدول التي يقدم وجود هذه الفروع مصلحة للشركة الأم، وعند ذلك يواجه الفرع مشكلة إعداد حساباته وقوائمه المالية في نهاية الدورة المحاسبية، إذ أن الفروع ملزمة بتطبيق القوانين المحلية الخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي، وكذلك هو ملزم بتطبيق المعايير المهنية السائدة في بلد إقامته، إلا أن الإدارة المركزية بحاجة إلى توحيد القوائم المالية للفروع المختلفة مع المركز الرئيسي وان وجود اختلافات في معايير القياس والإفصاح يحتاج إلى إعداد تسويات محاسبية معقدة قبل إعداد القوائم المالية للمركز والفروع مع بعضها البعض، ومع تعاظم قوة هذه الشركات في الاقتصاد العالمي وهيمنتها على دول عديدة وكذلك لتسهيل عملية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة تحكم عملية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة تحكم عملية القياس والإفصاح لإعداد قوائم وتقارير مالية قابلة للفهم والمقارنة

رابعا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص نورد أهمها فيما يلي[1]:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) والتي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص: 134.

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضع التي تكون مجالا للمعايير، وهو ما اكسبها نوعية عالية الجودة؛

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن ما يميز المعايير المحاسبية الدولية ليس ما تسمح به لكن تمنحه؛

- غير إجبارية لأنها ليس لها صفة القانون أو التنظيم.

خامسا: مزايا المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي سنورد أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي نلخصها في النقاط التالية[1]:

- سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية.

- زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية التي تعطي احتمالية اكبر للشراكة والاندماج.

- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية للنسبة للدائنين المحتملين

- تخفيض تكلفة رأس المال للشركات

- زيادة الشفافية والمساءلة في نطاق الحاكمية المحاسبية

- قابلية مقارنة المعلومات المالية بين مختلف الدول

- زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة)

- سهولة تنظيم أسواق الأوراق المالية

- تخفيض التأثر بالضغوط السياسية.

الفرع الثالث: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية تختلف طريقة البلدان في طريقة إصدار المعايير المحاسبية، وفيمن يقوم بإصدارها، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على: شكل الطلب على المعلومات وعملية تنظيم المحاسبة.

وعموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم[2]:

أولا: المدخل السياسي البحت يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وهذا المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد في فرنسا وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه:

- يعتبر اقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن المدخل يتسم بالبطء؛

- تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا؛

[1] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 37.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 373-374.

- جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك؛

- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات؛

- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

ثانيا: المدخل المهني الخاص بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، ويشترط ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز هذا المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

ثالثا:المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص يقوم هذا المدخل بإصدار المعايير منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات

رابعا: المدخل المختلط يقوم هذا المدخل بإصدار المعايير المحاسبية خليط من القطاع الخاص والقطاع العام بجانب مجموعة حكومية وغيرها، وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

الفرع الرابع: مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء الجمعية الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد وموظفي لجنة المعايير المحاسبية الدولية يشجعون على تقديم اقتراحات لمواضيع جديدة والتي يمكن أن تتم بحثها في معايير محاسبية دولية.

إن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية، لذا فإن إصدار أي معيار في لجنة معايير المحاسبة الدولية يجب أن يتبع الإجراءات التالية[1]:

- يعين المجلس لجنة التوجيه والتي تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، كما يمكن أن تضم ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجلس الاستشاري أو خبراء؛

- تقوم لجنة التوجيه بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع مع مراعاة المتطلبات والممارسات الوطنية والإقليمية لتعد اللجنة بعدها مخطط عمل حتى يعتمده المجلس؛

- بعد استلام المجلس مخطط العمل أو المشروع يقوم بإعداد ونشر مسودة قائمة المبادئ لتلقي التعليقات والملاحظات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة عادة ثلاثة أشهر؛

- تقوم لجنة التوجيه بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ لتعد بعدها قائمة المبادئ النهائية والتي يعتمدها المجلس بأغلبية بسيطة ولا ينشرها رسميا؛

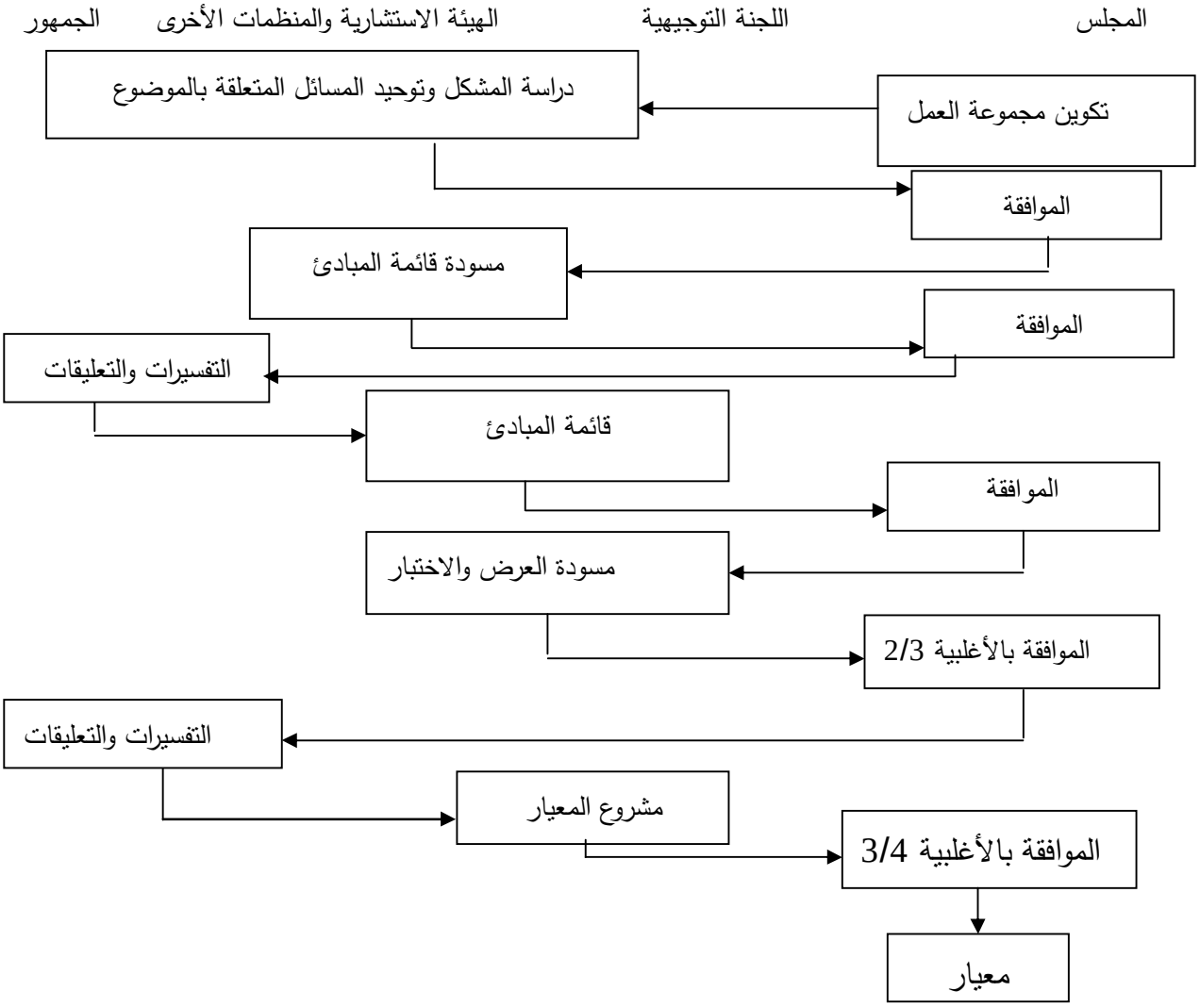
- تعد لجنة التوجيه مسودة عرض المعيار ليعتمدها المجلس بأغلبية ثلثي الأصوات ثم تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات؛

[1] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية "أسس الإعداد والعرض والتحليل"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص ص: 21- 22.

- تراجع لجنة التوجيه التعليقات على مسودة العرض وتعد مسودة معيار محاسبي دولي لمراجعته واعتماده من قبل المجلس بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

بالنسبة لبعض المشروعات قد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ، وأحيانا في حالة عمل تغييرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة العرض، ينشر مسودة عرض معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي[1].

الشكل رقم (02- 02) يوضح مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية



المصدر:عادل عاشور، **اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2006، ص: 49.

1- فريدريك تشري وآخرون، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004، ص: 367.

المطلب الثاني: الإطار المؤسسي لمعايير المحاسبية الدولية

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات وغيرهم من الفئات الأخرى ذات العلاقة، ظهرت عدة محاولات والعديد من الجهود نتج عنها تكوين عدة هيئات ومنظمات دولية وإقليمية للقيام بمهمة التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم والتطبيقات المحاسبية، **و**تحتل لجنة المعايير المحاسبية الدولية الصدارة بين الهيئات الدولية التي تسعى لتحقيق التوافق الدولي المحاسبي من خلال معاييرها وتفسيراتها المحاسبية.

الفرع الأول: نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية تعود فكرة نشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر سنة 1972 في سيدني باستراليا وحضره 4347 مندوبا من 59 دولة، وفي هذا المؤتمر اقترح "هنري بنسون" إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وتجسدت هذه الفكرة في 29 جوان 1973، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية ومقرها في لندن بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية للمحاسبة لعشرة دول (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، ايرلندا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية).

إن لجنة المعايير المحاسبية الدولية تمثل تنظيم مستقل عن كافة التنظيمات الأخرى، ولكن منذ عام 1983 أقامت علاقة وثيقة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتعتبر العضوية في كل من التنظيمين متماثلة، وعموما يركز التنظيم الأول (اللجنة) فقط على إصدار المعايير المحاسبية الدولية، في حين يهتم التنظيم الثاني (الإتحاد) على بعض الأمور مثل المرجعة والمحاسبة الإدارية بالإضافة إلى عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين.

وقد اتفقت التنظيمات الأعضاء في اللجنة على تدعيم المعايير واستخدام أقصى مجهوداتها لضمان أن القوائم المالية المنشورة، تتماشى مع تلك المعايير والتأكد من أن المراجعين يلتزمون بها، بالإضافة إلى حث الحكومات وبورصات الأسهم والتنظيمات الأخرى على الالتزام والتمسك بها.

ولقد كان الهدف من تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محدد فيما يلي[1]:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم؛

- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية؛

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛

[1] مجلس المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، **صناعة معايير المحاسبة الدولية.www.gccaao.org** تم الاطلاع عليه يوم: 14 /06 /2014، ص: 09.

- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ويتم تمويل IASC من طرف أعضائها الذين يوفرون نصف التمويل اللازم، أما النصف الآخر فيوفره IFAC وبعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى وبعض الشركات متعددة الجنسية، بالإضافة إلى إيرادات بيع منشورات اللجنة، وقد عملت على تحقيق أهدافها من خلال القيام بدور واحد لم يتغير منذ نشأتها إلى غاية 1998، وهذا الهدف هو تنسيق وتوحيد آراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها.

الفرع الثاني: تطور دور لجنة معايير المحاسبة الدولية يمكن تقسيم تطور دور لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ نشأتها حتى الآن إلى خمسة مراحل أساسية كل منها تعبر عن وجه أو لون معين من ألوان التطور الثقافي استجابة العديد من العوامل والظروف المؤثرة سواء كان ذلك من بيئتها الخارجية أو الداخلية[1]:

أولا: المرحلة الأولى مرحلة الأصولية أو النزعة إلى تعظيم اللذات في الفترة من عام 1973 إلى 1977: تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح والسعي الجاد من اللجنة لتأكيد وتعضيد الثقافات المحاسبية للدول التي تعتقد أنهم يتمتعون بالنفوذ الاقتصادي والسياسي المؤثر عالميان وعلى وجه الخصوص بدأت الجنة بإصدار معايير محاسبية مستقاة أو معتمدة بصفة رئيسية على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين له، لذا فإن الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبيا -لأي سبب- بواحد أو أكثر من الأعضاء المؤسسين، وبالتالي فقد كان لديهم الرغبة في القبول أو التكيف مع الممارسات المحاسبية للدول المهنية.

ثانيا: المرحلة الثانية مرحلة التفاعل أو رد الفعل من عام 1977 إلى عام 1980: ويطلق على هذه المرحلة مرحلة التفاعل أو رد الفعل وفيها بدأت اللجنة مستعدة للاستجابة للانتقادات الحادة الموجهة إليها وخصوصا فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على أوجه نشاط اللجنة وتلبية للرغبة العامة والمتكررة من جانب معظم الدول النامية بأن تكون أكثر شمولية وحيادي، ونتيجة لذلك فقد وسعت اللجنة عضوية مجلسها وذلك بضم عشرين عضوا جديدا من جنوب إفريقيا ونيجيريا، ولم تغير اللجنة من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالاستمرار في التحيز للأعضاء المؤسسين، ومن ناحية أخرى فغن اللجنة الدولية كانت ترى في التغيير نوعا من التهديد على بقائها واستمراريتها، كما أنها واصلت الاعتقاد

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 394- 396.

بأن المرونة المقدمة في المعايير الصادرة عنها تمثل ضرورة بسبب الغموض وعدم التأكد في البيئات المختلفة، وفي ضوء ذلك فإن التغيرات التي تمت خلال تلك الفترة كانت معظمها شكلية.

ثالثا: المرحلة الثالثة مرحلة المشاركة في عملية اتخاذ القرار خلال الفترة من عام 1981 حتى عام 1987: في هذه المرحلة بدت اللجنة أكثر مرونة واستعداد لتوسع دائرة مشاركة الدول الأعضاء والأطراف الأخرى المهتمة بعملية التنظيم المحاسبي الدولي في كل أجهزتها ومؤسساتها، كما أبدت تأييدا كبيرا لفكرة تطبيق نظام مؤسسي لكيفية إصدار المعايير الدولية، ونتيجة لذلك أصبح عدد أعضاء مجلس اللجنة 13 عضوا بدلا من 11 عضوا، بالإضافة إلى أربعة منظمات دولية غير محاسبية ولطن لها اهتمامات بالغة بالتقارير والمعلومات المالية، كذلك تم تشكيل المجموعة الاستشارية للجنة في سنة 1981 وذلك للتمثيل والتعبير عن وجهات نظر كل من مستخدمي ومعدي القوائم المالية، ومن أهم أعضاء هذه المجموعة التي لها تأثير فعال على أعمال المجموعة بسبب مكانتها الدولية هي اللجنة الدولية لإتحاد البورصات العالمية (IOSCO)، وكان ذلك بهدف ضبط وإزالة النزعات السلبية لأعضاء المجموعة الاستشارية تجاه اللجنة الدولية.

وفي عام 1981 عقدت اللجنة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) اتفاقا تبادليا بموجبه يصبح جميع الأعضاء في اللجنة الدولية أعضاء في الإتحاد ويأخذ الإتحاد الدولي شكل الشركة القابضة بالنسبة للجنة الدولية.

رابعا: المرحلة الرابعة مرحلة صياغة الأهداف من عام 1988 حتى عام 1995: توصف هذه المرحلة بأنها مرحلة إعادة صياغة أهداف اللجنة الدولية، والحقيقة فقد جاء الضغط هذه المرة من (IOSCO) على اللجنة الدولية لكي ترفع من جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن حتى يتم استخدامها بمعرفة الشركات الدولية التي تسعى إلى التسجيل في البورصات العالمية عند إعداد قوائمها المالية أو استخدامها كبديل مفضل للمعاير المحلية (GAAP) للدول الأجنبية التي ترغب الشركة في التسجيل لدى بورصاتها، وبناء على ذلك فإن اللجنة الدولية قررت إعادة فحص كل المعايير الصادرة عنها كي تقل من عدد البدائل المقدمة في كل معيار، وقد تم النص في كل معيار على البديل المفضل من بين البدائل القليلة جدا المتاحة، ولقد تطلبت عملية المراجعة هذه إشراك ممثلين عن مستخدمي ومعدي القوائم المالية.

خامسا: المرحلة الخامسة مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية من عام 1996 حتى الوقت الحالي: في هذه المرحلة بدأت اللجنة الدولية بعمل نقلة نوعية في أدارة بيئتها الداخلية والخارجية وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها، وحتى تستطيع اللجنة الاستمرار في هذه السياسة كان لا بد من محاولة استحداث الوسائل والطرق التي بها يمكن تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشاطها وعلى الممارسات والبدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة مع إدراك أن عدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض استمراريتها كمنظمة ذات نشتط دولي تطوعي للخطر والتدخل الخارجي.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

أولا: مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC BOARD) وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقارير للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته في اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبعة عشرة (17) منظمة منها ثلاثة عشر هيئة محاسبية وأربعة منظمات أخرى مهتمة بالتقرير المالي[1].

ثانيا: المجموعة الاستشارية (Consultative Group) في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التكوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات مهنية، وتلتقي المجموعة الاستشارية دوريا لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة، وبرامج عمل اللجنة وإستراتيجيتها، وتلعب هذه المجموعة دورا هاما في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية وللحصول على قبول للمعايير الناتجة[2].

ثالثا: المجلس الاستشاري (Advisory Concil) أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية حيث يعمل هذا المجلس الاستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، إضافة إلى قيامه بالأعمال التالية[3]:

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجرى تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، مجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛
- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية؛
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات.

---

[1] فريدريك تشوي وآخرون،**مرجع سبق ذكره**، ص: 367.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ص: 20.

[3] **المرجع السابق**، ص: 18.

رابعا: اللجنة الدائمة للترجمة (Standing interpretation committe) وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة[1].

خامسا: جماعة العمل الإستراتيجي(Strategy working party) تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلبي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، إجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي معايير المحلية، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل.

الفرع الرابع: انجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية إن الحديث عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف عند أهم الانجازات التي حققها منذ تاريخ نشأته، والجدول التالي يوضح أهم هذه الانجازات:

الجدول رقم (02- 02) يوضح انجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

التاريخ	الانجازات التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC
1973	-إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC ومقرها بلندن من طرف هنري بنسون.
1975	-قامت اللجنة بإصدار أول مسودة بمشروع المعيار رقم 1 "IAS01" وموضوعه الإفصاح عن السياسات المحاسبية. -انضمام مجموعة من الدول إلى عضوية اللجنة وهي: بلجيكا، الهند، نيوزيلندا، باكستان، زيمبابوي، وقد تم تصنيف هذه العضوية تحت اسم: "العضوية المشاركة" تختلف عن العضوية الأساسية.
1976	-كان أول دعم قوي تلقته المؤسسات الاقتصادية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك للدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية من اجل تمويل مشروع مقابل إصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك.
1977	-تم إلغاء عضوية المشاركة وأصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية الأمر الذي انبثق عنه قيام مجلس إدارة جديد مكون من 11 عضوا يمثلون 11 دولة. -تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC" ليضم في عضويته الهيئات المحاسبية والهيئات الدولية الراغبة في الانضمام للعضوية من الدول المختلفة.
1978	-بدأت تتسع دائرة عضوية اللجنة وعلاقاتها بالهيئات الدولية وخاصة بعد انضمام كل من نيجيريا وجنوب إفريقيا.
1979	-لقاء أعضاء مجلس إدارة اللجنة الدولية مع فريق عمل من المنظمة الدولية للتعاون والتنمية "OCED" وهي منظمة دولية تضم في عضويتها كل من دول أمريكا الشمالية والجنوبية، أوربا، آسيا واستراليا.
1981	-بدا أعضاء مجلس الإدارة زيارات لبعض الدول للتشاور مع مجالس المعايير المحاسبية الوطنية في هذه الدول، وفي أعقاب ذلك تم تشكيل فريق عمل يتبع اللجنة وتكون مهمته العمل مع المجالس

1- فريدريك تشوي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 365.

	الوطنية التابعة في كل من هولندا، انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية لإصدار مشروع معيار عن الضرائب المؤجلة.
1982	-تم الاتفاق بين "IFAC" و "IASC" على توسيع عدد أعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى 13 عضوا ممثلين لـ 13 دولة، بالإضافة إلى 04 مقاعد عضوية تمنح لـ 04 من المنظمات المهتمة بالتقارير المالية.
1983	-انضمت ايطاليا إلى عضوية المجلس
1984	-انضمت تايوان إلى عضوية المجلس، وبدأت الاتصالات بين اللجنة وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية "SEC"، واعتبارا من هذه السنة بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية عالميا حيث عقدت عدة مؤتمرات نظمتها كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية ومنظمة التنمية والتعاون الدولي والجمعية الدولية للأوراق المالية، وفي هذه المؤتمرات بدا الحديث عن عولمة أسواق المال واليات حماية المستثمرين، وكذلك عولمة التقارير المالية.
1986	-مشروع لمنشور نظامي لقيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية. -لحق بعضوية مجلس إدارة اللجنة ممثل هيئة المحللين الماليين وكان أول ممثل من المستفيدين من القوائم المالية.
1987	-تحث اللجنة على عملية تحسين المعايير وهذا من اجل ضمان تحسين القابلية للمقارنة بين الشركات التي تستخدم "IAS".
1988	-انضمام أول دولة عربية إلى المجلس وهي الأردن لعضوية مجلس إدارة اللجنة وكذلك انضمام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB" إلى عضوية المجموعة الاستشارية التابعة للجنة. -بدأت اللجنة العمل على مشروع الأدوات المالية والمشتقات بالتعاون مع مجلس المعايير المحاسبية الكندي.
1989	-أقرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.
1990	-انضمام الاتحاد الأوروبي إلى المجموعة الاستشارية وحصولها على مقعد في مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقب.
1991	-أعدت اللجنة مؤتمر لصناعة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعية الأوروبية للخبراء الاستشاريين. -قدم مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية "FASB" عرضا لدعم اللجنة.
1992	-انضمام الصين رسميا لعضوية اللجنة وأرسلت مندوبا لها.
1993	-بدأت المنظمة دراسة معايير المحاسبة الدولية وإقرار قبولها على أساس معيار تلو آخر، وأول معيار قبلته هو المعيار السابع: "قائمة التدفقات النقدية"، كما اتفقت مع اللجنة على تطوير مجموعة من المعايير.
1994	-قبلت "SEC" ثلاث معايير دولية، كما قبلت المنظمة الدولية للبورصات 14 معيار من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية.

1995	-اتفق الجانبان على استكمال مجموعة من معايير المحاسبة حتى نهاية 1999، وسوف تنظم في قبولها المنظمة الدولية بعد الانتهاء بنجاح، وأيد هذا الاتفاق منظمة الاتحاد الأوروبي والشركات متعددة الجنسية، وكانت أول شركة ألمانية بدأت إعداد تقريرها المالي طبقا لمعايير المحاسبة، وانضمت مجموعة الشركات القابضة السويسرية إلى مجلس إدارة اللجنة بعقد يمثل معدي القوائم المالية.
1996	-طلب "IASB" من"IOSCO" تقديم موعد الانتهاء من مجموعة المعايير إلى عام 1999.
1997	-كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي والمحاسبي بصورة ملحوظة، فعلى المستوى التنظيمي يتم تشكيل لجنة دائمة للتغيرات "SIC" وكذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع معيار الأدوات المالية، وعلى المستوى المحاسبي بدأت اللجنة مع المجالس الوطنية دراسة مشروع معيار الأدوات المالية والمشتقات، وتم إصدار معيار للتقارير عن القطاعات وإصدار معيار مماثل في كندا بمعرفة الهيئة الكندية "CICA"، وآخر في الولايات المتحدة الأمريكية بمعرفة "FASB".
1999	-بدأت لجنة تابعة لـ "IOSCO" مراجعة معايير المحاسبة لتقرير إمكانية قبولها. -حثت المفوضية الأوروبية أن تكون المعايير الدولية متوافقة مع توجيهات الاتحاد الأوروبي.
2000	-أعلنت لجنة بازل(الخاصة بالشؤون المصرفية) دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية "IAS" والجهود المبذولة لعولمة المحاسبة. -قبلت "IOSCO" 30 معيارا دوليا وسمحت للشركات المقيدة في البورصة العالمية باستخدامها في التقارير المالية. -صدور القانون الأوربي الذي يلزم الشركات المسعرة في البورصات الأوروبية بتطبيق المعايير المحاسبية في موعد قاصاها جانفي 2005. -أقرت اللجنة الدولية إعادة الهيكلة، حيث أقرت لائحة الهيكل الجديد. -وافقت على معيار رقم 41 المحاسبة الزراعية
2001	-إصلاح النظام الدولي لمعايير المحاسبة وتغيير تسميته من لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB". -المعايير التي نشرت إلى غاية 01 افريل 2001 تبقى تحت اسم المعايير المحاسبية الدولية "IAS"، أما التي صدرت بعد ذلك التاريخ ستكون تحت تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS".
2002	-اعتماد لائحة الاتحاد الأوروبي في 11 سبتمبر 2002 تحت رقم 1606/ 2002 على انه ابتداء من 01 جانفي 2005 على كل المؤسسات المدرجة في البورصة الأوروبية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS".
2003	-نشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية مراجعة 13 معيارا على توصية من لجنة تنظيم الحسابات "ARC" والمفوضية الأوروبية. -المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IAS 01 إلى IAS 41) باستثناء 02 من المعايير ، المعيار الدولي رقم 32 والمعيار الدولي رقم 39.
/2004	-اعتماد مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB" وتلتها بعد ذلك نشر الأنظمة الأوروبية في جوان

2005	2005.
2006	-اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" ومجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB" على الالتزام بتحسين التماسك والقابلية للمقارنة وكفاءة الأسواق العالمية ووضع معايير عالية الجودة. -أول مسودة أعدت عن المعيار 01 بعنوان: التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة "PME"
2007	-نشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في 15 فيفري 2007 مجموع البحوث القياسية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS" للشركات الصغيرة والمتوسطة. -نشرت "IASCF" في 22 فيفري 2007 دليل عمل لجنة "IFRIC"
2008	-حث البيان "IOSCO" المؤسسات بوضوح ما إذا كانت امتثلت لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على النحو الذي اعتمده المجلس الدولي لمعايير المحاسبة. -خلال مارس قامت بمراجعة "IAS 32"، "IFRS 02"، "IFRS 03"، "IAS 27".
2009	-في أعقاب الأزمة المالية والتوصية لمجموعة G20 سرع مجلس المعايير المحاسبية الدولية "IASB" في توطيد المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، وهذا التوطيد أدى إلى مراجعة المعيار واستبداله بمعيار المحاسبة والإبلاغ المالي "IFRS 09".

المصدر: بكتاش فتيحة، **دوافع توحيد أنظمة المعايير الدولية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر،2011، ص ص: 69- 71.

المطلب الثالث: تبويب معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى غاية 2013 بإصدار واحد وأربعون (41) معيارا محاسبيا دوليا (IAS) و(13) معيارا دوليا لإعداد التقارير المالية(IFRS)، هذه الأخيرة التي بدأ إصدارها بعد ظهور التنظيم الجديد للجنة في 20 أفريل2001، حيث تم الاتفاق في ذلك التاريخ على أن تبقى المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب التنظيم السابق سارية المفهوم ما لم يتم سحبها أو تعديلها حسب التشريعات الخاصة بمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك فإن المعايير المحاسبية التي يتم إصدارها بعد ذلك التاريخ يطلق عليها تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وعلى العموم فإن أي معيار من المعايير يتكون من خمسة أقسام وهذه الأقسام هي: الهدف من المعيار، مجال التطبيق، التعريفات اللازمة، تاريخ دخول المعيار حيز التطبيق وشروط التطبيق[1].

وفيما يلي نقوم بعرض المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) التي أصدرتها اللجنة حتى 2013:

[1] لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، منشورات مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، عمان، 2005- 2006، ص: 33.

الفرع الأول: قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) فيما يلي جدول يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حتى 2013

الجدول رقم (02- 03) يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حتى 2013:

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار أو التعديل
IAS 01	عرض القوائم المالية	*2003
IAS 02	المخزون	*2005
IAS 07	جدول تدفقات الخزينة	1992
IAS 08	السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	2003
IAS 11	عقود الإنشاء	1993
IAS 12	ضرائب الدخل	*1996
IAS 16	الممتلكات، المصانع والمعدات	*2003
IAS 17	عقود الإيجار	*2003
IAS 18	الإيراد	*1993
IAS 19	منافع الموظفين	*2011
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	*2003
IAS 23	تكاليف الاقتراض	*2007
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	*2009
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	1987
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	2011
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.	2011
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989
IAS 32	الأدوات المالية، الإفصاح والعرض	*2003
IAS 33	حصة السهم من الأرباح	*2003
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	*2004
IAS 37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة	1998
IAS 38	الأصول غير الملموسة	*2004
IAS 39	الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	*2003
IAS 40	الاستثمارات العقارية	*2003
IAS 41	الزراعة	2001

Source :www.iasplus.com (تم الاطلاع عليه يوم: 14/ 08/ 2014)

ملاحظات حول الجدول:

- الأرقام المحذوفة هي المعايير التي توقف العمل بها أو تم استبدالها.
- التواريخ المشار إليها بـ (*) تشير إلى تاريخ آخر تعديل.

الفرع الثاني: قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فيما يلي جدول يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى 2013

الجدول رقم (02- 04) يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى 2013:

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار
IFRS 01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	*2008
IFRS 02	الدفع على أساس الأسهم	2004
IFRS 03	اندماج الشركات	*2008
IFRS 04	عقود التأمين	2004
IFRS 05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة	2004
IFRS 06	الكشف عن الموارد المعدنية وتقييمها	2004
IFRS 07	الأدوات المالية، الافصاحات	2005
IFRS 08	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS 09	الأدوات المالية	2010
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	2011
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011

Source :www.iasplus.com (تم الاطلاع عليه يوم: 14/ 08/ 2014)

المبحث الرابع: عرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية، ومن أهمها: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي.

المطلب الأول: قائمة المركز المالي(الميزانية) هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين.

الفرع الأول: مزايا إعداد قائمة المركز المالي تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها، حيث تحقق المزايا التالية[1]:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة؛
- التعرف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: بنود قائمة المركز المالي يجب على منشاة عادة أن تقوم بعرض ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة (تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة) وإذا استند العرض على السيولة فانه يتم فقط عندما ينتج عنه التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملائمة، وعند ذلك يمكن إلغاء التصنيف على أساس التداول وغير التداول[2].

وتشتمل قائمة المركز المالي حسب معايير المحاسبة الدولية على العناصر التالية[3]:

أولا: الأصول هي عبارة عن موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، أو نتيجة لمجموعة من الأحداث والظروف الأخرى وتنقسم الأصول إلى قسمين:

1- الأصول المتداولة: ويتم تصنيف الأصول على أنها أصول متداولة إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا)؛

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسية، مرجع سبق ذكره**، ص: 501.

[2] **المرجع السابق**، ص: 501.

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، IAS/ IFRS** ، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص ص: 114- 117.

- الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة؛
- الأصول التي يمكن تحقيقها خلال الأثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية؛

وتتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

- النقدية والنقدية المعادلة؛
- الاستثمارات قصيرة الأجل؛
- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للشركة على الغير)؛
- المخزون ومكوناته في حالة الشركات الصناعية؛
- المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة؛
- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة.

2- الأصول غير المتداولة: وهي أصول بخلاف الأصول المتداولة المعرفة سابقا، أو الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة ويتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية، وتتضمن الأصول غير المتداولة ما يلي:

- الاستثمار طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام... الخ؛
- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛
- الممتلكات المستثمرة؛
- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛
- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز

3- الأصول الأخرى: وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، أوالأصول غير المتداولة، مثل: المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدما.

ثانيا: الالتزامات: وهي مطلوبات حالية تمثل حقوقا للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه الالتزامات، وتقسم الالتزامات إلى ما يلي:

1- الالتزامات المتداولة: هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛
- تستحق خلال 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية؛
- يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛
- لا يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

2- الالتزامات غير المتداولة: هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛
- لا تستحق خلال 12 شهرا؛

- لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛

- الالتزامات التي قد يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا.

- الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

3- الالتزامات الأخرى: وهي البنود التي تمثل حقوق على المنشأة ولكنها لا توافق تعريف الالتزامات السابقة الذكر.

ثالثا: حقوق الملكية تمثل حقوق الملكية (حقوق المساهمين) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة، وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة، وتشمل العناصر التالية:

- رأس مال الأسهم؛

- الأرباح المحتجزة؛

- الاحتياطي الإجباري؛

- أسهم الخزينة؛

- بعض بنود الدخل الإجمالي التي تظهر ضمن حقوق الملكية مثل: (صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع)، الأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية وحقوق الأقلية.

الفرع الثالث: شكل قائمة المركز المالي[1] لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي **(AIS 01)** إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة احد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية:

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية؛

- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية؛

- عرض صافي الأصول (الأصول - الالتزامات)، حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية؛

- العرض وفقا لمدخل التمويل الطويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة – الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق الملكية).

- العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

---

[1] **المرجع السابق**، ص: 119.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه قائمة المركز المالي (الميزانية):

* الممتلكات والمصانع والمعدات؛
* الممتلكات الاستثمارية؛
* الأصول غير الملموسة؛
* الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
* المخصصات الأصول البيولوجية؛
* المخزون؛
* الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
* الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
* النقد والنقد المكافئ؛
* الأصول المالية الأخرى؛
* الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
* الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
* الالتزامات المالية الأخرى؛
* حقوق الأقلية، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛
* رأس المال المصدر والاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم؛
* إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة التصرف) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05).

الجدول رقم (02- 05) يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب IAS 01:

الأصول	ن	ن-1
الأصول المتداولة:		
المخزون	××	××
الذمم التجارية المدينة	××	××
الذمم المدينة الأخرى	××	××
المصاريف المدفوعة مقدما	××	××
النقد والنقد المكافئ	××	××
مجموع الأصول المتداولة	××	××
الأصول غير المتداولة:		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	××	××
الشهرة	××	××
الأصول غير الملموسة الأخرى	××	××
الاستثمارات في الشركات الزميلة	××	××
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	××	××
مجموعالأصول غير المتداولة	××	××
إجمالي الأصول:	××	××
الخصوم		
الالتزامات المتداولة		
الذممالدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	××	××
قروض قصيرة الأجل	××	××
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	××	××
ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	××	××
مصاريف مستحقة الدفع	××	××
مجموع الالتزامات المتداولة	××	××
الالتزامات غير المتداولة:		
قروض طويلة الأجل	××	××
التزامات ضريبية مؤجلة	××	××
مخصصات طويلة الأجل	××	××
مجموع الالتزامات غير المتداولة	××	××
مجموعالالتزامات	××	××

حقوق الملكية:		
حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم	××	××
رأس مال الأسهم	××	××
فائض إعادة التقييم	××	××
احتياطي قانوني (إجباري)	××	××
الإرباح المحتجزة	××	××
حقوق الأقلية	××	××
مجموعحقوق الملكية	××	××
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	××	××

Source :International Accounting Standards Board. **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, London, International Accounting Standards Board, 2008, Available on :www.cma.com, (05 / 11 / 2014), P-P: 945, 946.

المطلب الثاني: قائمة الدخل

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[1].

الفرع الأول: محتوى قائمة الدخل

أولا: الدخل يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل: بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم منقبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات[2]، ويطلق عليه كذلك الإيرادات، ويشمل الدخل بذلك المكاسب.

ثانيا: المصروفات وهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات الأمر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك، وتشمل المصروفات بذلك الخسائر[3].

ثالثا: المكاسب وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.

رابعا: الخسائر النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث كالزلازل والبراكين.

[1] دونالد كيزو، **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 01، 2005، ص: 168.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 46.

[3] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 121.

الفرع الثاني: المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، إما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل فتتمثل في الآتي[1]:

- الإيراد؛
- مصاريف التمويل؛
- نصيب من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية؛
- مصروف الضريبة؛
- مبلغ واحد يتضمن كل من:

*ربح أو خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب؛

*الربح أو الخسائر بعد خصم الضريبة الضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف المشكلة للمجموعة الموقوفة؛

- حصة الأقلية في الأرباح أو الخسائر؛
- كل مكون للدخل الشامل الآخر (الذي هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم)*
- النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها بإتباع طريقة حقوق الملكية؛
- إجمالي الدخل الشامل؛

كما يشير المعيار إلى أن يتم الإفصاح عن العناصر التالية:

- ربح أو خسارة الفترة الراجعة إلى:
* حصة الأقلية؛
* ملاك الشركة الأم.
- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة الراجع إلى:
* حصة الأقلية؛
* ملاك الشركة الأم.

[1] طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ص: 321.

* هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم.

الفرع الثالث: طرق عرض المصروفات عند أعداد قائمة الدخل بموجب المعيار (IAS 01) يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب وظائفها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات)، أو حسب الوظائف(تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية).

في حالة استخدام المنشأة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب وإيجار، إضافة إلى انه يجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة، ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل، أي أن المعيار لم يوجب تحليل المصاريف في صلب قائمة بل يشجع على ذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما من قبل الشركات في معظم دول العالم[1]:

الجدول رقم (02- 06) يوضح قائمة الدخل حسب طبيعة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31 /12 /20xx		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		×××
مكاسب وإيرادات أخرى		×××
المجموع:		×××
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الانجاز	(××)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(××)	
تكاليف منافع الموظفين	(××)	
مصاريف الاهتلاك والإطفاء	(××)	
المصاريف الأخرى (الانخفاض في قيم الأصول)	(××)	
مصاريف التمويل	(××)	
إجمالي المصاريف		(×××)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة		×××
ربح الفترة قبل الضريبة		×××
مصروف ضريبة الدخل		(××)
ربح الفترة يوزع بين:		×××
مالكي الشركة القابضة		××
حصة الأقلية		××

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات،**مرجع سبق ذكره**، ص: 51- 52.

الجدول رقم (02- 07) يوضح قائمة الدخل حسب وظيفة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31 /12 /20xx	
الإيرادات من النشاط التشغيلي	
تكلفة المبيعات	×××
إجمالي الربح	×××
مكاسب وإيرادات أخرى	×××
مصاريف التوزيع	
المصروفات الإدارية	(×××)
المصروفات الأخرى	(×××)
مصاريف التمويل	(×××)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة	(×××)
ربح الفترة قبل الضريبة	×××
مصروف ضريبة الدخل	×××
ربح الفترة يوزع على:	(×××)
مالكي الشركة القابضة	×××
حصة الأقلية	×××
	×××

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

المطلب الثالث: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 01) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

الفرع الأول: مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية[1] تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع؛

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 126.

الفرع الثاني: بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:

- صافي ربح أو خسارة الفترة؛
- بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير (IAS) في قائمة التغير في حقوق الملكية؛
- إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أ و بأعلاه؛
- اثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وحسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 08)
- العمليات الرأسمالية مع المالكين ورصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة

تقسيم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات.

الجدول رقم (02- 08) يوضح قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب المعيار IAS 01:

	أسهم رأس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	فائض إعادة التقييم	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 01 / 01 / (ن)	×	×	(×)	×	-	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية	-	×	-	-	-	×	×
الرصيد مجددا	×	×	(×)	×	-	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن)							
توزيعات أرباح	-	(×)	-	-	-	-	(×)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	×	×	×	×	×	×
الرصيد في 31 /12 / (ن)	×	×	×	×	×	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن+1)							
أسهم رأس المال المصدرة	×	-	-	-	-	-	×
توزيعات أرباح	-	(×)	-	-	-	-	(×)
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	×	×	(×)	×	×	×
تحويل إلى الأرباح غير الموزعة	-	×	-	-	×	-	-
الرصيد في 31/12/ (ن+1)	×	×	×	×	×	×	×

Source : International Accounting Standards Board,**International Financial Reporting Standards (IFRS)**, on line, p : 953.

المطلب الرابع: قائمة التدفقات النقدية (IAS 07)

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي(IAS 07) "قائمة التدفقات النقدية" والتي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة إلى عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

الفرع الأول: المقصود بالنقدية المعادلة وما في حكمها[1]

أولا: النقدية المعادلة هي الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها إلى نقدية محددة الكمية وتتميز بقرب فترة استحقاقها بما يؤدي ذلك إلى انخفاض المخاطر المتعلقة بتغير قيمتها.

ثانيا: ما يدخل في حكم النقدية المعادلة

- الودائع تحت الطلب؛
- الاستثمارات التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الاقتناء مثل الاستثمارات المقتناة للمتاجرة؛
- المبالغ المقترضة من البنوك كسحب على المكشوف والتي يتم سدادها بناء على طلب البنك؛
- استثمارات الملكية التي تكون معادلة للنقدية مثل: الأسهم الممتازة المقتناة والتي تكون فترة إطفاءها ثلاثة أشهر على الأكثر؛
- الأوراق التجارية.

الفرع الثاني: مزايا قائمة التدفقات النقدية تحقق قائمة التدفقات النقدية[2]

- معرفة المركز المالي للمنشأة؛
- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية؛
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها؛
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 130.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 94- 95.

الفرع الثالث: بنود قائمة التدفقات النقدية يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية:

أولا: الأنشطة التشغيلية وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتشمل النشاطات التشغيلية ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛
- المدفوعات النقدية للمصاريف؛
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستوردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للاتجار بها.

ثانيا: الأنشطة الاستثمارية وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة، وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية[1]:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المدفوعات والمقبوضات النقدية من جراء بيع وشراء الأسهم وسندات المنشآت الأخرى؛
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض.

ثالثا: الأنشطة التمويلية وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض للمنشأة، وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول (قروض أو إصدار أسهم)[2].

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي[3]:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 132.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 125.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 98.

- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو استرجاع أسهم المنشاة المصدرة؛

- المتحصلات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهانات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل؛

- المدفوعات النقدية لتسديد القروض؛

- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

الفرع الرابع: طرق عرض قائمة التدفقات النقدية[1] يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار(IAS 07) لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهم مشابه في كلتا الحالتين، وبالتالي يتوجب على المنشاة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام إما:

أولا: الطريقة المباشرة والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار (AIS 07)المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة عن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافربمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول.

الجدول رقم (02- 09) يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل(الطريقة المباشرة) حسب IAS 07:

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)		
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة	××	
توزيع الأرباح المحصلة	××	
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		××
المدفوعات النقدية للموردين	(××)	
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	(××)	
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل	(××)	
النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل		(××)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		××

المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 526.

[1] **المرجع السابق**، ص: 99.

ثانيا: الطريقة غير المباشرة والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية.

الجدول رقم (02- 10) يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) حسب IAS 07:

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)	
صافي الدخل قبل الضرائب	××
يتم تسويتها بـ:	
الاهتلاك أو الاستهلاك	××
الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف	××
مصروف الفوائد	××
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	××
الزيادة في حسابات المدينين	××
النقص في المخزون	(××)
الزيادة في حسابات الدائنين	××
النقدية المتولدة من التشغيل	××
الفوائد المدفوعة	(××)
ضرائب الدخل المدفوعة	(××)
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	××

المصدر: طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، **مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 527.

ثالثا: الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة الاختلاف بين الطريقتين يكمن في كيفية حساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، بحيث يعد العائد الأساسي للطريقة غير المباشرة هو أنهما لا تفصح عن تفاصيل التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، فهي لا توضح المتحصلات من العملاء والمتحصلات من الإيرادات الأخرى والمدفوعات للموردين وللعمال والمدفوعات مقابل الضرائب والفوائد، وهذا عكس الطريقة المباشرة التي تبين البنود التي تؤثر على التدفقات النقدية وحجم هذه التدفقات، أي النقدية المستلمة من والنقدية المدفوعة إلى، وهذه المعلومات مفيدة في التقييم أو التخطيط المستقبلي للتدفقات النقدية.

وهناك نقطة اختلاف أخرى بين الطريقتين، تكمن في أن الطريقة المباشرة أكبر تكلفة بالمقارنة مع الطريقة الغير المباشرة، وذلك لان المبالغ التي يشملها قسم التشغيل في قائمة التدفقات النقدية عند استخدام الطريقة المباشرة يتم حسابها وبعدئذ توضع في القائمة، أي أن هناك جهد إضافي لإعداد بيانات التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة، وهذا عكس المبالغ التي تشتملها قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة غير المباشرة، والتي هي عبارة عن أرصدة حسابات معروفة في قائمة الدخل الشامل وقائمة الوضع المالي (الميزانية).

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تقدم بها المؤسسات وضعيتها المالية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ووسيلة لتوصيل المعلومات المالية والتي يجب أن تتوفر على خاصيتي الملائمة والموثوقية حتى يتسنى استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المناسبة ويكون المستثمرون الحاليون والمرتقبون والمقرضون على دراية بالمعلومات المنشورة عن الأوضاع المالية للمؤسسات، لهذا اهتمت العديد من الهيئات والمنظمات المهتمة بالجانب المحاسبي، وكذا العديد من دول العالم إلى وضع الأسس اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية وتطويرها باستمرار لتقديم إفصاح أفضل، ويتجلى ذلك من خلال تقديم معلومات إلى كافة الأطراف المستفيدة منها، وكل من يستغلها وفقا لغايته وأهدافه، ومن هذه المعلومات، معلومات تتعلق بقرارات الاستثمار والائتمان، معلومات تتعلق بتقييم توقعات التدفقات النقدية، معلومات عن موارد المؤسسة والالتزامات المقابلة لها والتغييرات التي تطرأ عليهما، معلومات تتعلق بأداء المؤسسة ومكاسبها، معلومات عن السيولة والقدرة على السداد...الخ، وعلية فان وضع معايير محاسبية دولية تكفل إطار فكري ومفاهيمي واضح ستؤدي إلى توحيد نماذج القياس والتقييم المستخدمة في قياس عناصر القوائم المالية، والتي سيكون لها دور كبير في زيادة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية.

الفصل الثالث

قياس وعرض عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

تعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغة له في أي نظام محاسبي، حيث انه يعتبر المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها.

إضافة إلى ذلك وفي سياق الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر والذي نتج عنه إصدار النظام المحاسبي المالي والذي ظهر نتيجة القصور الذي شهده المخطط الوطني للمحاسبة في الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الوقت الراهن، وذلك بسبب التغيرات الداخلية والخارجية التي عرفتها البيئة الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

* الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي
* القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
* مدخل إلى الإفصاح المحاسبي
* المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة من الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب في عملية القياس[1].

ويعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث انه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي.

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

إن النظرة الحديثة للمحاسبة لم تقتصر كما لو كانت مجرد تسجيل الأحداث وفق تسلسلها الزمني لكنها تكاملت مع عملية التسجيل كوسيلة لأداء وظيفة القياس.

والقياس في المحاسبة يتناول أمورا قابلة للتحديد النهائي وأمورا أخرى تخضع للتقدير الشخصي، بمعنى أن القياس المحاسبي مزيج بين تحديد وتقدير، من هذا المنطلق يمكن القول أن القياس المحاسبي يتميز بالتقريب في نتائجه لوجود الجزء الخاضع للتقدير الشخصي، ويجتهد المحاسبون حاليا للإقلال من درجة التقريب في القياس عن طريق الإقلال من التشتت في التقدير الشخصي للعناصر محل القياس، وبقدر نجاحهم في هذا المجال بقدر ما تزيد الأرقام المحاسبية، ومن ثم منفعتها النسبية لدى مستخدميها.

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي لا بد من أهمية توضيح كل من مفهوم عملية القياس المحاسبي، خطواته وأساليبه.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي تعني عملية القياس بشكل عام حسب التعريف العلمي الذي وضعه Campell في كتابه Fondation of science في عام 1957 بان " القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "[2].

وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات المهنية عدة تعريفات ومن أهمها ما يلي:

---

[1] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 45.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط 02، 2008، ص: 130.

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1966: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[1].

- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[2].

- تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس[3].

- تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية: عرف المجلس القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على انه: عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة[4]

كما قدم **Hendriksen** شرحا وافيا لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل)[5].

كما يمكن تعريف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية بأنها من حيث الجوهر هي عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع القيمة، والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر عنصرين أساسيتين هما[6]:

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
- استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن اختيار أساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس التقييم المختلفة.

---

[1] **المرجع السابق**، ص: 130

[2] ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.

[3] Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003.
http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf

[4]- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)** ، 2001، الفقرة 99.

[5]- يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2005، ص: 30.

[6]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره**، ط 01، ص: 12.

وبناءا على التعاريف السابقة نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاثة ركائز أساسية هي:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب.
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس متمثلة في العمليات المالية.

الفرع الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي

أولا: أسس القياس المحاسبي من أهم أسس القياس المحاسبي نجد[1]:

1- أساس الاستحقاق: ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

2- الأساس النقدي: وفقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية السداد أو التحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى أن يتم السداد أو التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الأساس الأكثر تطبيقا في الممارسات المحاسبية هو أساس الاستحقاق، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية، أما الأساس النقدي فهو محدود التطبيق ويستخدم من قبل المؤسسات الخدمية مثل المهن الحرة كمكاتب المحاماة ومصاريف الفحص الطبي.

ثانيا: معايير القياس المحاسبي عملية التقييم وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، يبررها ويميزها عن عملية التقدير التي لا ترتكز على أي قواعد، والمعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس والتوصيل فإن هناك معايير تتعلق بالتقييم وأخرى بالتوصيل، وتعتبر المعايير التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتتمثل في الآتي[2]:

1- الصلاحية للغرض المستهدف منها: يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تباين احتياجاتهم تباينا كبيرا، فإن الأمر يتطلب افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها، وهذا ما يحصل في الواقع إذ يفترض أن الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي؛

2- القابلية للتحقيق: تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن تكون لها دلالات محددة وموحدة ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن الشخصية معدها والمستفيد منها، فتعدد الدلالات

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج 01، 2007، ص: 45.

[2] الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012، ص: 12.

يعني انحرافا عن هذا المعيار غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استنادا للمعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق يتمثل في توفر مجموعات من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمصدر مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

3- الالتزام بالموضوعية: يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى،وأن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة على مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية.

4- القابلية للقياس الكمي: يستخدم القياس المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة نقدية يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي إلى عدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية.

5- الحيطة والحذر: وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية.

يفهم من هذا أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واختيار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، لذلك يعتبر هذا المبدأ كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

وبعد التطرق لأهم أسس ومعايير القياس المحاسبي، يجب كذلك تحديد أهم أساليب القياس المستخدمة وخطوات عملية القياس، حتى تتضح مفاهيم القياس المحاسبي، وهو ما نتناوله في الطلب الموالي.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي الأركان والمبادئ

الفرع الأول: أركان القياس المحاسبي يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها. وتتضح مراحل الرئيسية لعملية القياس المحاسبي فيما يلي[1]:

[1] محمد مطر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 136، 137.

أولا: **تحديد الخاصية محل القياس** وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي اثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على هذا المشروع، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتخلص في عدم قدرته في كثير من الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معان أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا: قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه الاقتصادي أو القانوني أو بمفهومه الإداري، ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح، ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف ينعكس على نتائج القياس، ولعل في مدلول العبارة التي أوردها **(Devine)** تلخيص لأبعاد هذه المشكلة.

ثانيا: تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي **Nominal scale**، أما إذا كانت أغراض القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي **Ordinal scale**، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من هذين النوعين من الموجودات) وحينئذ يستخدم مقياس نسبي **Rational scale**.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية لقياس فإن تحديد وحدة القياس مهمة أيضا، إذا عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات النوعية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النبي ممثلا بوحدة النقد دينار مثلا أو الجنيه أو الدولار.

ثالثا: تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس بعد الانتهاء من تحديد الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي، وتحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة، يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس لعملية القياس، ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية، فإذا اقتصر الهدف على مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المنشأة بشراء أو امتلاك احد الموجودات طويلة الأجل، فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة أو الأساسية التي تأخذ شكل التبويب ثم التسجيل المباشر لقيمة هذا الأصل من واقع مستند (فاتورة، سند صرف، ... الخ)، ولكن إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل في نهاية الفترة المالية، فإن عملية القياس المحاسبية تدخل مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل **Allocation** تليها بعد ذلك مرحلة التجميع **Aggregation** وذلك حينما تدمج قيمته بقيم غيره من الموجودات طويلة الأجل، بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية لهذه الموجودات، والتي تظهر في الميزانية العمومية

للمشروع، وفي مرحلتي التحميل والتجميع يستخدمه أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي تحدد بموجبه قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية، أما إذا انصبت عملية القياس على فرصة مستقبلية مثل قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل تحليل مالي ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ ويسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في هذه الحالة هو أسلوب غير مباشر أيضا.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي ويقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات وقياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، فهي تتمثل في خطوط إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب عند التسجيل المحاسبي، وهناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي[1]:

أولا: مبدأ التكلفة التاريخية تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، وبالتالي "مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد".

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".

ويعود استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للعوامل الآتية:

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام؛
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدث وقوعها فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية، يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي

[1] قوادري محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 26، 27

البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره هذا مبدأ التكلفة التاريخية؛

- تلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية، مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية والثبات في إتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد.

وانطلاقا مما سبق، نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتشكل منها إطار الفكر المحاسبي، مما يجعله كمبدأ أساسي لعملية القياس.

ثانيا: مبدأ تحقق الإيراد ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين:

- أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛
- أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المؤسسة لالتزاماتها المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمي لكي يصبح الإيراد من حق المؤسسة.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

ثالثا: مبدأ المقابلة ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض إجراء عملية مقابلتها مع الإيرادات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق.

رابعا: مبدأ الإفصاح التام وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة، ويقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا يتطلب إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جداول أو قوائم إضافية للقوائم المالية.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي لقد تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس، لما له من ايجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية، كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أقساط الإهتلاك للأصول الثابتة...إلخ، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس، وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزء من هذه المشاكل.

الفرع الأول: عيوب مبدأ التكلفة التاريخية بالرغم من المبررات التي يرتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية وكما ذكرنا سابقا، غير أنه تعرض لكثير من الانتقادات يمكن حصرها فيما يلي[1]:

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛

- إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، مما يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة؛

- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثير ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

كما أن هذا المبدأ لا يلبي المتطلبات التالية[2]:

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق؛

---

[1] محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 166.

[2] عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 08.

- إن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الوقع، فمثلا إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، خلال هذه الفترة حدث تضخم كبير مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول، ممكن إلى الضَعف مما هي مسجلة به في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر عل أداء المؤسسة خصوصا إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.

نستنتج من هذا أن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص تقويم الأداء الإداري وتقويم المؤسسة وتسعير الإنتاج وتوزيع الأرباح بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها ثبات القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر

أولا: افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود: إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة القيمة، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض إلى عدم إمكانية قياس ما ترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وذلك حتى تصبح القيم المحاسبية قابلة للتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى كل مفردات الأصول، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصاديا[1].

ثانيا: افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهتلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي[2]:

1- من ناحية قياس تكلفة المنتج: إن عنصر الإهتلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف صناعية)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج عدا عنصر الإهتلاك الذي نجده مقوما على أساس التكلفة التاريخية، وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.

---

[1] تيجاني بالرقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 333.

[2] عبد المرعي وآخرون، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، لبنان، 1988، ص ص: 548، 549.

2- من ناحية قياس نتائج الأعمال: إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الإهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح (مبدأ مقابلة المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوبا على أساس التكلفة التاريخية بعكس جميع الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة والمقومة بالقيمة الجارية، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الإهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات إذا ما قورنت بالمصاريف الأخرى وذلك بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر .

3- من ناحية استرداد رأس المال الثابت: تهدف طريقة حساب أقساط الإهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهتلك أن أقساط الإهتلاك المجمعة لا تكفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار، وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من الأصل القديم أو تبحث عن الأموال الإضافية لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية أو أحسن رغبة منها في المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر داخل المؤسسة.

ولمعالجة هذا القصور في عدم قدرة المؤسسة على تأمين الإهتلاكات الضرورية لشراء أصل جديد يحل محل الأصل المهتلك، فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء ممن الأرباح في شكل احتياطي لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، إن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء، أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.

الفرع الثالث: التحيز في القياس المحاسبي تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ومهما كان مجال تطبيقها، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص لارتباطه بطبيعة المحاسبة من جهة وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من جهة أخرى، ويعتبر تحيز القياس المحاسبي إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبية، ويمكن تحديد هذه الظاهرة من حيث المصادر والأشكال كالآتي:

أولا: مصادر تحيز القياس المحاسبي وتنحصر في الركائز الأساسية لعملية القياس وهي[1]:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
- النظام المحاسبي للقياس وهو المبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية؛
- الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في العمليات المالية (مدخلات النظام المحاسبي)؛
- البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات النظام المحاسبي).

[1] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2009، 184.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي[1]:

1- تحيز قواعد القياس المحاسبي: وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

2- تحيز القائم بعملية القياس: وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول وبموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا، في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس، وبالتالي يعود هذا الاختلاف إلى طريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس لقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة القسط يمكن رده إلى اختلاف المحاسبين في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة خردة هذا الأصل ، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

3- التحيز المشترك: وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العملي تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معا.

ثانيا: أشكال تحيز القياس المحاسبي مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك أغراض استخداماتها.

ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي: تحيز الموضوعية، تحيز الملاءمة وتحيز الموثوقية.

1- تحيز الموضوعية: ويقصد بالموضوعية إمكانية التحقق، حيث يمكن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل إلى نفس النتائج[2].

ويأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة

---

[1] محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 149- 153.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2004، ص: 32.

الفعلية للحدث محل القياس، وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس أو عنهما معا، وينعدم هذا التحيز عندما يتمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة، وهذا شرط صعب التحقيق في الحياة الواقعية.

2- تحيز الملائمة: وتعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، وتكون المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وتكون غير ملائمة في حالة العكس[1].

ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها، وإذا كان تحيز الموضوعية على صلة بمخرجات القياس فإن تحيز الملائمة على صلة بملائمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، وبالتالي يقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملائمة والعكس صحيح.

3- تحيز الموثوقية: وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة وممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها[2].

ويعد تحيز الملاءمة بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المُعوَّل عليها للتنبؤ المستقبلي، وبالتالي ترتبط أسباب تحيز الموثوقية بتحيز الموضوعية من خلال وجود أخطاء في القياسات المحاسبية، ويمكن أن ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة من خلال وجود أخطاء في مرحلة المعالجة أو التشغيل.

ولمعالجة هذه المشاكل المحاسبية وتطوير عملية القياس المحاسبي، اتجهت الهيئات المحاسبية الدولية إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم من خلالها إيجاد طرق قياس محاسبية كبديل لطريقة التكلفة التاريخية لما لها من مساوئ، بالإضافة إلى وضع معايير لضبط مهنة المحاسبة والعمل على توحيد العمل المحاسبي دوليا.

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

[2] **المرجع السابق**: ص: 52.

المطلب الرابع: بدائل القياس المحاسبي إن طرق القياس المستعملة في النظام المحاسبي المالي ترتكز أساسا على مبدأ التكلفة التاريخية، وكقاعدة عامة تقيم الأصول الثابتة بتكلفة حيازتها، أما الأصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة إنتاجها، في حين تقيم بعض العناصر في بعض الحالات الخاصة (كالأصول البيولوجية، العقارات الموظفة...) بالقيمة العادلة أو بالقيمة القابلة للتحقق (التحصيل) أو يمكن أن تقيم بالقيمة المستحدثة (المحينة)

الفرع الأول: التكلفة التاريخية تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من تكلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية تحتسب من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة؛
- الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج؛
- الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها؛

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل كما يلي:

*** تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها= القيمة المحاسبية الصافية - القيمة الحالية (الممكن تحصيلها)**

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل، أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروحا منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل

الفرع الثاني: القيمة القابلة للتحقق (للتحصيل) يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله.

الفرع الثالث: القيمة المستحدثة (المحينة أو الحالية) تقيد الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبيلة التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

الفرع الرابع: القيمة العادلة

أولا: نشأة القيمة العادلة يعد مفهوم القيمة العادلة من بين احد المفاهيم التي تتضمنها مدرسة القيمة الجارية في القياس المحاسبي، وظهرت من اجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تتمكن من التعبير عن المركز المالي للشركات بشكل موثوق، ويذكر **(MAC NEAL 1939)** في هذا الصدد بان التغيرات التي تحصل في عالم الأعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد انعكست على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في فترات سابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز الحالي الحقيقي للشركة، من اجل معرفة ما حل بأموالهم المستثمرة بالمؤسسة والمعبر عنها بالأصول، وهذه معلومة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم ، وإنما يتم ذلك من خلال القيم السوقية الحالية للأصول[1].

ثانيا: مفهوم القيمة العادلة إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم من خلالها مبادلة أصل أو تسوية خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة[2]، وبالتالي تتضمن تعريفات للقيمة العادلة المختلفة محاولة التأكيد على مجموعة من الثوابت الواجب توفرها ومن بينها[3]:

- أصل أو التزام مراد تقييمه أو مبادلته؛
- بائع ومشتري يرغبان بإتمام عملية التبادل، دون وجود ضغوط على أي منهما للقيام بالعملية؛
- بائع ومشتري مطلعان، على علم ودراية بظروف السوق الخاص بالبند المراد تبادله؛
- لا يوجد مصلحة مشتركة بين الطرفين يسعيان لتحقيقها من خلال عملية التبادل، وذلك برفع السعر أو تخفيضه بشكل مقصود؛
- وجود سوق نشط تتم فيه عمليات التبادل بالشروط أعلاه.

ثانيا: كيفية قياس القيمة العادلة حسب المعايير الدولية للمحاسبة يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 بخصوص ضم أو اندماج الأعمال في الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي[4]:

- تقيم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية؛

---

[1] يامن خليل الزغبي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 66.

[2] ROBERT OBERT**, Normes Internationales de Comptabilité et d'information financière**, Paris, France, Dunod, 2006, P : 09.

[3] جمال علي الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره على الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص: 94.

[4] **المرجع السابق**، ص ص: 95- 97.

- تقيم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم وعائد السهم، ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشات ذات خصائص متشابهة؛

- تقيم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة ناقص مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل عند الضرورة، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير عادي

- بالنسبة للمخزونات:

* تقيم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقص مجموع:

= تكاليف البيع؛

= هامش ربح معقول بدل جهود التملك في البيع بناء على ربح المنتجات تامة الصنع المتشابهة؛

- تقيم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية؛

- تقيم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية؛

- تقيم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم، وعندما لا يكون هناك اثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع والمعدات أو بسبب ان هذه البنود نادرا ما تباع الا كجزء من أعمال مستترة فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاهتلاك؛

- تقيم الموجودات غير الملموسة بمقدار القيم العادلة المحددة:

* بالرجوع إلى سوق نشط؛

* إذا لم يوجد هناك سوق نشط، تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل المعلومات المتوفرة؛

- الذمم (الحقوق) الدائنة وأوراق الدفع والديون طويلة الأجل والالتزامات والمستحقات والمطلوبات الأخرى تقيم بالقيمة الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري والمناسب، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام والمبلغ المخصوم ليس هاما نسبيا.

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي بين المؤسسة والأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، ومن المزايا التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هي تطوير طريقة إعداد وعرض القوائم المالية بشكل يسمح بتوفير معلومة موثوق بها وقابلة للمقارنة، وعليه فان كل المؤسسات المعنية بتطبيقه، ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة 12 شهرا، وهي: الميزانية، حساب النتيجة، جدول التدفقات النقدية، جدول التغير في حقوق الملكية، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

المطلب الأول: قياس عناصر الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي يقوم الكيان باعداها، فهي عبارة عن وثيقة تلخيصية تعرض الوضعية المالية للكيان في تاريخ معين، فهي توضح مصادر الأموال في الكيان من جهة، واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى وتتكون هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والخصوم في تاريخ إعداد القوائم المالية مما يساعد الأطراف ذوي العلاقة في التعرف على الوضع المالي للكيان في ذلك التاريخ.

الفرع الأول: عناصر الأصول

أولا: تعريف الأصول: هي عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تملكها المؤسسة أو أن تكون تحت سيطرتها من اجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث سابقة، وطبقا للقاعدة العامة لقياس الأصول، يدرج الأصل العيني أو المعنوي أو المالي في الحسابات كأصل في حالة ما[1]:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة؛
- إذا كان الأصل محدد أي منفصل بحيث يمكن بيعه أو تأجيره.

ثانيا: تصنيف الأصول: تصنف الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفقا لمعياري السيولة والفترة الزمنية وهذا ما اعتمد في النظام المحاسبي المالي، فالأصل الأسرع تحولا إلى سيولة يدرج في آخر الميزانية مثل البنك والصندوق، أما بالنسبة للعناصر البطيئة التحول إلى سيولة فيتم إدراجها في أعلى الميزانية مثل الأراضي والمباني لان الهدف من اقتنائها هو استعمالها لمدة تفوق السنة المالية الواحدة.

أ- الأصول غير الجارية (التثبيتات): تصنف هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى ثلاث عناصر رئيسية كالآتي[2]:

---

[1] بلعروسي احمد التجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر، 2009، ص: 55.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص: 08.

1- التثبيتات العينية: حسب البند **121-1** من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت العيني على أنه: أصل عيني يحوزه الكيان من اجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لإغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية الواحدة.

وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات العينية في الحسابات كأصل إذا كان:

- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

1.1- التقييم الأولي للتثبيتات العينية: عند اقتناء تثبيت عيني من طرف المؤسسة فانه يقيم مبدئيا بالتكلفة

1.1.1- حالة الشراء: تسجل التثبيتات العينية بتكلفة شرائها والتي تضم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) العناصر التالية[1]:

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع مطروحا منه التخفيضات التجارية؛
- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء استعمال الأصل، مثل مصاريف النقل، أعباء المستخدمين، الجمارك، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير وتهيئة الموقع...الخ؛
- المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال المتوقعة؛
- تجارب التشغيل
- بعض الأعباء المتوقعة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء الأراضي أو المباني

وتستثني من التكلفة العناصر التالية:

- مصاريف إدارية وأعباء عامة؛
- مصاريف الانطلاق والمصاريف السابقة لعملية الاستغلال؛
- خسائر التشغيل الأولي؛
- تكاليف القرض الممول لاقتناء التثبيت العيني، باستثناء تبني الخيار المسموح به في ظل النظام المحاسبي المالي.

2.1.1- حالة الإنتاج: في هذه الحالة يسجل التثبيت العيني حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفة إنتاجه، والتي يتم الحصول عليها عن طريق إضافة العناصر التالية[2]:

- سعر شراء المواد الأولية؛
- التكاليف المباشرة لعملية الإنتاج؛

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، منشورات كليك**، ج 01، 2011، ص: 267.

[2] جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص: 49- 52.

- التكاليف غير المباشرة لعملية الإنتاج بنوعيها الثابتة والمتغيرة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى مكونات تكلفة الإنتاج بالتفصيل، لكن حسب المعيار الدولي 16، فان عناصر التكلفة مكونة من الآتي:

- الأعباء المباشرة للإنتاج والتي يتم توزيعها دون حساب وسيط إلى تكلفة الأصل أو الخدمة المحددة؛
- الأعباء غير المباشرة الثابتة للإنتاج والتي تبقى ثابتة بمعزل عن حجم الإنتاج، مثل قسط اهتلاك المباني والمركبات والمنشات التقنية، ويضاف إليها عند الاقتضاء اهتلاك تكاليف التفكيك؛
- الأعباء غير المباشرة المتغيرة للإنتاج والتي تتغير وفقا لحجم الإنتاج مثل اليد العاملة غير المباشرة.
- إضافة إلى ذلك، وبالنسبة للتثبيتات الممولة عن طريق الاقتراض يمكن أن تدرج ضمن تكلفة الأصل العناصر التالية: أعباء الفوائد، اهتلاك علاوات التسديد ومصاريف الإصدار إذا حققت الشروط التالية:

* يتطلب انجاز الأصل مدة تفوق السنة المالية الواحدة قبل استعماله وبيعه؛
* يخص فترة إنتاج هذا الأصل، من الشراء إلى الاستلام النهائي.

3.1.1- حالة التبادل: في بعض الحالات يمكن للمؤسسة أن تقوم بعملية تبادل تثبيت عيني مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل العيني الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة التبادل الحاصل والتي لا تمثل حقيقة تجارية أو انه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء تعلق الأمر بالقيمة العادلة للأصل الحاصلة عليه أو بالنسبة للتثبيت العيني المتنازل عليه في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للتثبيت المتنازل عليه في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فانه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

2.1- اهتلاك التثبيتات العينية: في نهاية السنة المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد انخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله وذلك وفقا للشروط التالية[1]:

- بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فان المؤسسة تعد مخطط اهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول؛
- بالنسبة للأصول المادية والتي لها قيمة حالية اقل، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الإجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

1.2.1- تعريف الاهتلاك: يعرف الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بأنه: استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل ويتم إدراجه كعبىء، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك وفقا لوتيرة استهلاك

[1] **المرجع السابق**، ص: 53.

المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام هذا الأصل، وذلك مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية المدة النفعية له[1].

2.2.1- طرق الاهتلاك: يتم إعداد مخطط الاهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة وبداية تشغيله ويجب تبرير أي تعديل وذلك وفقا لأحد طرق الاهتلاك التالية[2]:

1.2.2.1- طريقة الاهتلاك الثابت: ويتم احتساب الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة على أساس زمني، فهي تحمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام وملائمتها لاحتساب الاهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال فترة حياته الإنتاجية، ويحسب الاهتلاك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{المبلغ القابل للاهتلاك}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

2.2.2.1- طريقة الاهتلاك المتناقص: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة (القيمة القابلة للاهتلاك)، والقيمة القابلة للاهتلاك للسنة الأولى هي تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، أما في السنوات الموالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح اهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للاهتلاك الخاص بها، وهكذا مع كل سنوات العمر الإنتاجي للأصل وتفاديا مع أن يكون مبلغ القسط الأخير اكبر من الأقساط السابقة نقوم بقسمة القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر الإنتاجي للأصل، وذلك حتى يصبح القسط السنوي المتناقص اقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية.

وتحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الاهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي، ويرتبط المعامل الضريبي بالعمر الإنتاجي للأصل، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03- 01) يوضح المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص

السنوات	المعدل الضريبي	المعدل السنوي الثابت	المعامل (النسبة المئوية الثابتة)
3 أو 4 سنوات	1.5	T	T= 1.5* t
5 أو 6 سنوات	2	T	T= 2* t
أكثر من 6 سنوات	2.5	T	T = 2.5* t

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[1] بلعروسي احمد التجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 57.

[2] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره**، البند 121- 7.

3.2.2.1- طريقة الاهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج هناك بعض الأصول يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو عدد وحدات الإنتاج، فاستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن، وإنما تابعة لكيفية الاستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة، ساعات العمل أو عدد الكيلومترات المقطوعة...الخ، ومعدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}}$$

ويحسب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي:

قسط الاهتلاك للسنة n = عدد الوحدات للسنة n **×** معدل الاهتلاك.

4.2.2.1- طريقة الاهتلاك المتزايد (Softy): يتم حساب قسط الاهتلاك في المؤسسة التي تستخدم هذه الطريقة بجمع سنوات العمر الإنتاجي المقدرة للأصل واستخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك والتي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية، ثم نقوم بحساب قسط الاهتلاك السنوي وفق العلاقة التالية:

قسط الاهتلاك السنوي = أساس الاهتلاك × n / N، بحيث:

N: تمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل؛

n: تمثل عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة.

ويرجع اختيار طريقة الاهتلاك إلى طبيعة الأصل المعني، حيث يجب على المؤسسة إتباع طريقة منطقية يراعى فيها التناقص في قدرة الأصل الإنتاجية.

ويتم إعداد مخطط اهتلاك الأصل عند دخوله المؤسسة وبداية تشغيله، ومن المحتمل أن تكون هذه المدة غير مناسبة، لذلك يجب أن ندرس دوريا المدة النفعية للأصل، القيمة المتبقية بحيث يتم تعديل مخطط الاهتلاك إذا كان هناك تغير، أما بالنسبة للأصول المفككة فيتم إعداد جدول اهتلاك لكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك، كل على حدى.

3.1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية: بعد الاعتراف والتقييم المبدئي للتثبيت العيني يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقتين لإعادة التقييم وهما:

1.3.1- نموذج التكلفة: بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاك المتراكم ومجموع خسارة (تدني) قيمة التثبيت، ويتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الاهتلاك – خسارة القيمة

2.3.1- نموذج إعادة التقييم: أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة، ويتم تحديد القيمة المحاسبية للأصل كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

4.1- الخسارة في قيمة التثبيتات: يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل، وذلك بإجراء العمليات التالية[1]:

1.4.1- الأدلة على خسارة القيمة: عند قفل الحسابات، يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يبين أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الابتدائي، التغير في البيئة التكنولوجية...الخ.

2.4.1- اختبار خسارة القيمة: وتتمثل هذه العملية في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاكات مع القيمة الحالية (القيمة القابلة للاسترداد) فإذا كانت هذه الأخيرة اقل من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة بإثبات خسارة القيمة، كما يجب في نهاية كل سنة مالية مراجعة خسارة القيمة المسجلة مسبقا، فخسارة القيمة ليست نهائية، بحيث يمكن زيادتها (رفعها)، تخفيضها أو إلغائها، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد (التحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء يجب أن لا يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ الخسارة المسجل سابقا حتى لا تفوق قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

5.1- تقييم التثبيتات العينية عند خروجها من ذمة المؤسسة: قد تتنازل المؤسسة عن تثبيتات عينية بسبب من الأسباب، كعدم الكفاية الإنتاجية، التقادم أو بسبب تغير طرق الإنتاج أو النشاط، فيتم التنازل عن الأصل إما بالبيع سواء في نهاية عمره الإنتاجي أو قبل نهاية عمره الإنتاجي، وقد يترتب عن عملية البيع أرباح أو خسائر فيجب تسجيلها في حساب النتيجة، أو التنازل عن الأصول عن طريق الاستبدال، وتخرج الأصول بالقيمة المحاسبية الصافية من ذمة المؤسسة[2].

6.1- حالات خاصة لتقييم التثبيتات العينية والمعنوية عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في نص القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، بعض الحالات التي لها خصوصية في القياس والإدراج ومسك الحسابات، فيبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية، معالجة الأراضي والمباني التي تشكل أصولا متمايزة، تقييم الأصول البيولوجية، العمليات المنجزة بصورة مشتركة وفيما يلي سنقوم باستعراض هذه الحالات[3]:

---

[1] جمعة هوام، **مرجع سبق ذكره**، ص: 59.

[2] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 292.

[3] زين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة بومرداس، 2015، ص ص: 69- 70.

1.6.1- الأصول المكتسبة بالعملات الأجنبية: تسجل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة في الميزانية بالعملة الوطنية وتحول على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام العملية ويحتفظ بهذه القيمة لغاية تاريخ اهتلاكها أو التنازل عليها.

2.6.1- شراء الأراضي والمباني معا: تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى لو تم اقتناءها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما الأراضي على العموم هي أصول غير قابلة للاهتلاك.

3.6.1- الأصول البيولوجية: يتم قياس الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وإذا تعذر قياس قيمة الأصل بصورة صادقة يقيم هذا الأصل بتكلفته منقوصا منها جميع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

4.6.1- العقارات الموظفة: يشكل أي عقار ملكا عقاريا إذا كان غير موجه إلى:

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي؛

وتدرج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها أصولا عينية بـ:

- **طريقة التكلفة**: بالتكلفة بعد طرح مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة؛
- **طريقة القيمة الحقيقية**: وذلك على أساس قيمتها الحقيقية فطبق المؤسسة الطريقة التي اختارتها على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من ذمة المؤسسة ا والى حين تغيير استعمال العقار، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية بمصداقية، فان العقار يدرج في الحسابات على أساس طريقة التكلفة.

5.6.1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة: وهي العمليات التي تتم نتيجة اتفاق طرفان أو أكثر عن ممارسة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة، وتسجل العمليات لدى كل مشارك حسب الشروط المتفق عليها في العقد كما يلي:

- تسجل الأعباء والإيرادات عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصفة مشتركة ممسوكة من طرف مسير واحد، وكل شريك يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه فقط؛
- يدرج كل شريك في حساباته قسط من الأصول والخصوم بالإضافة إلى حصة من المنتجات والأعباء إذا كانت مراقبة للأصول وتتم بصورة مشتركة والملكية مشتركة؛
- عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من المشاركين مساهمة، فان كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات

6.6.1- امتيازات المرفق العمومي: يقصد بامتياز المرفق العمومي أن مؤسسة عمومية قد تتخلى عن تنفيذ خدمة عامة لمؤسسة أخرى مقابل مداخيل تحصل على مستعمل الخدمة العامة المرتبطة بالامتياز،

وتدرج الأصول التي وضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز في ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة بمنشآت المرفق العمومي المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملاءمة (مؤونات من اجل التجديد).

7.6.1- الحسابات المدمجة: كل مؤسسة (المؤسسة الأم) مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، تعد وتنشر القوائم المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها، والرقابة هي سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من اجل الحصول على منافع من الأنشطة، وتكون هذه الرقابة في حالة امتلاك المؤسسة لأكثر من 50% من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعيين وإنهاء مهام أغلبية المسيرين.

8.6.1- الحسابات المركبة: تقوم المؤسسات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات دون أن تكون لديهم روابط قانونية متعلقة بالسيطرة، بإعداد وتقديم الحسابات كما لو كان الأمر يتعلق بمؤسسة واحدة

9.6.1- الضرائب المؤجلة: الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع ضرائب مؤجلة خصوم أو قابلة للتحصيل ضرائب مؤجلة أصول، خلال سنوات مالية مستقبلية وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وهي تنتج عن:

- فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبىء ما وأخذه واحتسابه في النتيجة لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور؛

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور (متوقع)؛

- تعديلات أو عمليات حذف، ومعالجة معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة، وعند إقفال سنة مالية ما يفصل بين الضرائب المؤجلة خصوم والديون الضريبية الجارية وتحدد أو تراجع الضرائب المؤجلة على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحسين.

10.6.1- عقد الإيجار: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يمنح المؤجر بموجبه للمستأجر حق استعمال أصل ما لفترة زمنية معينة متفق عليها مقابل دفعة أو عدة دفعات معينة، ونميز من الناحية المحاسبية بين نوعين من عقود الإيجار:

1.10.6.1- عقد الإيجار التشغيلي (البسيط): وهو ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين ولفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل وما ينطوي على ذلك من مخاطر مقابل دفعات الإيجار.

2.10.6.1- عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، ومن المخاطر التي ستحول إلى المستأجر التقادم التقني،

تقلبات أسعار السوق، انخفاض في الطاقة الإنتاجية، أما المنافع فتتضمن حقوق التنازل عن الأصل، إيرادات استخدام الأصل، بالإضافة إلى هذا فانه ليس من الضروري تحويل الملكية في نهاية العقد.

3.10.6.1- التمييز بين عقود الإيجار: يعتبر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجاري تشغيلي، أو عقد إيجار تمويلي مهم جدا حيث يرجع ذلك لوجود معالجة محاسبية مختلفة بشكل كبير لكل منهما:

- إذ يعتبر الإيجار التشغيلي كتقديم الخدمات من المؤجر إلى المستأجر؛
- بينما يعتبر الإيجار التمويلي كتنازل عن أصول بواسطة قرض من المستأجر

وحتى يعتبر عقد الإيجار كعقد تمويلي، يجب أن يتوفر فيه معيارا واحدا على الأقل من بين المعايير التالية:

- أن ينص العقد على نقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية العقد؛
- أن يمنح العقد للمستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي؛
- عندما يغطي العقد غالبية العمر الاقتصادي للأصل؛
- أن تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار 90% أو أكثر من القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- أن تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة متخصصة، حيث يمكن استعمالها دون إجراء تعديلات كبيرة عليها؛
- إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء؛
- عندما تحمل الأرباح أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المستأجر؛
- عندما يكون للمستأجر خيار الاستثمار في عقد الإيجار لمدة ثانوية كإيجار اقل إلى حد كبير من الإيجار في السوق؛

وتعالج عقود إيجار المباني بالفصل بين استئجار الأرض واستئجار المبنى ذاته، فالأول غالبا ما يكون تشغيليا بينما الثاني يكون تمويليا.

2-التثبيتات المعنوية: حسب البند **121-2** من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مالي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود به مثلا: المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

وطبقا للقاعدة العامة يتم إدراج التثبيتات المعنوية في الحسابات كأصل إذا كان:

- تكلفة التثبيت المعنوي قابلة للتحديد بصورة صادقة بحيث يمكن تشخيص أو تحديد التثبيت غير الملموس عن باقي الأصول الأخرى، كما يمكن بيعه، مبادلته، تحويله، إيجاره كما يمكن أن يكون محل عقود تنشا عنها حقوق أو التزامات.
- ارتباطه بتحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية؛
- مورد تحت رقابة المؤسسة، أي بإمكان المؤسسة مراقبته ومنع الغير من الاستفادة منه.

1.2- التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي يدرج التثبيت المعنوي في الحسابات بتكلفه المنسوبة إليه مباشرة والتي تتضمن: تكاليف الاقتناء + الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، بالإضافة إلى اقتناء الأصل عن طريق الشراء هناك عدة طرق والتي نوردها باختصار:

- الاقتناء كجزء من اندماج المؤسسات؛
- الاقتناء بموجب إعانة حكومية؛
- الاقتناء عن طريق التبادل؛
- الانجاز الداخلي.

1.1.2- نفقات البحث والتطوير: تعرف نفقات البحث والتطوير الناجمة عن تطوير أو تنمية مشروع داخلي تقوم به المؤسسة تثبيتا معنويا إذا توفرت الشروط التالية[1]:

- إذا كانت النفقات ذات الصلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- يمكن قياس هذه النفقات بصورة صادقة؛

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث في مشروع داخلي فان أعبائه تدرج في الحسابات حسب طبيعتها، ولا يتم إدراجها كتثبيت معنوي.

2.1.2- اهتلاك الأصول المعنوية: إن طريقة اهتلاك الأصل المعنوي هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة فانه يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، ومن خلال هذا نميز بين نوعين من الأصول المعنوية[2]:

- تثبيتات معنوية محددة المدة النفعية: حيث تهتلك حسب وتيرة الاستفادة من منافعها الاقتصادية طيلة العمر الإنتاجي مثل: الرخص والتي تحدد مدة الاستفادة منها بموجب العقد، فحسب النظام المحاسبي المالي فانه لا يجب أن تتعدى هذه المدة 20 سنة، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو عدم تحديدها على المؤسسة تقديم المعلومات المتعلقة بذلك في ملحق القوائم المالية.
- تثبيتات معنوية غير محددة الاستفادة من منافعها الاقتصادية، كالشهرة التي لا تهتلك.

---

[1] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره**، البند 132-13.

[2] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 330.

2.2- التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي وبعد الإدراج الأولي للتثبيتات المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة، ويرخص لهذه المعالجة إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشط[1].

3.2- الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية: يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة التثبيتات المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة[2].

4.2- تقييم التثبيتات المعنوية عند خروجها من المؤسسة: يجب أن يحذف التثبيت المعنوي من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو خروجه فالأرباح أو الخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة[3].

3- التثبيتات المالية: حسب البند **122-1** من النظام المحاسبي المالي، تكون التثبيتات المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها، وتضم العناصر الأربعة التالية[4]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح لها بان تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول اجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

---

[1] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات**، **مرجع سبق ذكره**، الفقرتين: 121-21، 121-27.

[2] **المرجع السابق**، الفقرة: 121-10.

[3] **المرجع السابق**، الفقرتين: 121-11، 121-12..

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص: 11.

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير مثل: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لمدة تفوق السنة المالية الواحدة والمقدمة لأطراف أخرى.

1.3- التقييم الأولي للتثبيتات المالية: حيث تقيم عند تاريخ دخولها في ذمة المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوسطاء والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك، وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الفوائد المتوقع استلامها والمستحقة قبل اكتسابها[1].

2.3- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية: يختلف هذا التقييم بحسب نوع الأصل المالي، ففي هذه الحالة نميز بين أربعة أشكال وهي[2]:

- بالنسبة لسندات المساهمة والحقوق المرتبطة فإنها تقيم بالقيمة السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع؛

- بالنسبة للسندات المسعرة في السوق المالي (البورصة) تقيم بمتوسط القيمة السوقية للشهر الأخير من السنة؛

- بالنسبة للسندات غير المتداولة في السوق المالي ، فان تقييمها يكون بالقيمة التفاوضية المحتملة انطلاقا من تقنيات تقييم مقبولة؛

- بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض الأخرى، تقيم بالتكلفة المهتلكة.

ب- قياس الأصول الجارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بان يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا، بالإضافة إلى الزبائن والنقدية.

1- المخزونات: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بان يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا.

1.1- تعريف المخزونات: عرف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي المخزونات على أنها أصول يحوزها الكيان بهدف بيعها في إطار دورة الاستغلال العادي، أو تكون عبارة عن منتجات قيد الإنتاج بقصد بيعها، كما يدخل ضمن تعريف المخزونات المواد الأولية واللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية

[1] بلعروسي احمد التجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 63.

[2] **المرجع السابق**: ص: 64.

الإنتاج أو تقديم الخدمات، ويتم تصنيف أصل ما على انه مخزون حسب وجهة أو استخدامه في نشاط المؤسسة[1].

2.1- التقييم المحاسبي للمخزونات: تقيم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

1.2.1- التقييم الأولي للمخزونات: تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من اجل إيصالها إلى أماكن التخزين، وتتمثل هذه التكاليف في[2]:

- تكلفة الشراء: وتشمل ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصاريف الملحقة بالشراء والتي تشمل: مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، الرسوم غير القابلة للاسترجاع مع طرح جميع أنواع التخفيضات.

- تكلفة الإنتاج: وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

2.2.1- التقييم اللاحق للمخزونات: إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول عليه يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن سواء للتحويل أو البيع وهذا يتطلب تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة – حالة الجرد الدوري- بما يخدم قياس النتيجة، وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات وهما: طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) لتكلفة الشراء والإنتاج.

3.1- خسارة القيمة للمخزونات: تطبيقا لمبدأ الحيطة ، تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحصيل الصافية، فالقيمة القابلة للتحصيل الصافية هي عبارة عن سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبئ ضمن حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من قيمته القابلة للتحصيل الصافية[3].

4.1- الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية: تقيم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال للسنة المالية بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع، ويدرج أي ربح أو خسارة ناتجة عن تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لعملية البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

---

[1] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات**، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة: 123-1.

[2] **المرجع السابق**، الفقرة: 123-2.

[3] **المرجع السابق**، الفقرة: 123-5.

2- تقييم حساب المدينون والحسابات المالية: تمثل المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل أداء الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بالأجل، والنقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة، وتوجد ثلاثة حسابات رئيسية تحت هذا البند وهي[1]:

1.2- الزبائن والحسابات الملحقة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، ويضم هذا الحساب أيضا الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض، التخفيضات والتسبيقات.

2.2- المصاريف المقيدة سلفا: وهي المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقبل القريب، فمثلا عادة ما يتم سداد مصروف الإيجار أو أقساط التامين مقدما، ويتم تحميل المصروفات المدفوعة كمصروف بقائمة الدخل للفترة التي تستفيد فيها المؤسسة من تلك المصروفات.

3.2- المدينون الآخرون: وهي أي حسابات مدينة أخرى بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه (الزبائن والمصروفات المقيدة سلفا)، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط أيهما اقل.

3- الاستثمارات المالية الجارية (المتداولة): قد تقوم المؤسسة باستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن احتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق.

4- النقدية في البنك والصندوق: وهي تمثل أموالا حاضرة، يتم قبولها فورا كوسيلة من وسائل السداد وتشمل: النقدية، العملات المعدنية، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية عالية السيولة ومنخفضة المخاطر، ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية.

الفرع الثاني: عناصر الخصوم

أولا: تعريف الخصوم هي عبارة عن التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، أي هي عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها وتنقسم إلى:

- التزام المؤسسة لصالح ملاكها: وهو ما يسمى برؤوس الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وتتكون من رأس المال مضافا إليه الأرباح غير الموزعة ومطروحا منها خسائر الدورات السابقة؛

- التزامات المؤسسة تجاه الغير: وهي عبارة عن ديون المؤسسة تجاه البنوك (القروض والسلفيات)، أو الديون تجاه مورديها أو الغير.

[1] رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**، ط01، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص : 37- 38.

لقد صنف النظام المحاسبي المالي (المادة 22)، الخصوم على أساس مدة استحقاقها كخصوم جارية عندما يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، أما باقي الخصوم فيتم تصنيفها كخصوم غير جارية[1].

ويمكن للمؤسسة تسوية هاته الالتزامات عن طريق إحدى الطرق التالية: الدفع نقدا، تحويل أصول أخرى، تقديم خدمات، استبدال التزام بالتزام آخر، تحويل التزام إلى حق ملكية.

ثانيا: قياس عناصر الخصوم:

1- قياس الأموال الخاصة: الأموال الخاصة هي عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد استبعاد التزاماتها، أي الفرق بين الأصول والخصوم غير الجارية والخصوم الجارية، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة هما:

- المساهمات المقدمة أو المدفوعة من طرف المساهمين؛
- الاحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

وتتكون الأموال الخاصة من العناصر التالية[2]:

1.1- رأس المال الصادر: كما هو معلوم أن المؤسسات الاقتصادية ذات أشكال مختلفة منها الفردية، الجماعية (شركات الأموال والأشخاص)، لذلك فان المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

1.1.1- بالنسبة للمؤسسات الفردية: تمثل أموال الاستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.

2.1.1- بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات): يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الارتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما تدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يتعلق بفارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات اكبر من سعر الشراء.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 27، **مرجع سبق ذكره**، المادة 22، ص: 13.

[2] زين عبد المالك، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 76- 77.

2.1- الاحتياطات: يمكن دمج مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الاحتياطات القانونية، النظامية، العادية والمقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

3.1- فرق إعادة التقييم: ويدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

4.1- النتيجة المالية: تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حساب الأموال الخاصة مع التمييز بينها وبين النتيجة غير المخصصة في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فان النتيجة الصافية تضاف إلى حساب أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية.

5.1- الترحيل من جديد: يدرج في هذا الحساب الجزء من النتيجة التي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

2- الخصوم غير الجارية: الخصوم غير الجارية هي التزامات لا تستحق السداد خلال السنة المالية الحالية، ومن أمثلتها: الإعانات، مؤونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة -خصوم- والقروض والديون المماثلة ولهذه الالتزامات عدة خصائص وهي:

- لا تحتاج إلى أصول متداولة لتصفيتها؛
- الهدف منها تمويل أصول طويلة الأجل؛
- عادة مرفقة بعقد يضمن حق الدائن والمدين.

1.2- الإعانات: الإعانات هي تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية أو كل هيئة عمومية محلية جهوية، وطنية أو عالمية)، من اجل إعطاء الأفضلية الاقتصادية النوعية للمؤسسة، لتغطية تكاليفها المحتملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها، أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه، ولا تدرج الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية في الحسابات في شكل حساب نتيجة أو في شكل أصل مالي إلا إذا توفر احد الشروط:

- أن المؤسسة تمتثل للشروط المتعلقة بالإعانات؛
- أن الإعانة تم استلامها.

كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:

- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة؛

- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل: بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب النتيجة[1].

2.2- الضرائب المؤجلة خصوم: وهي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، حيث تفصل الضرائب المؤجلة خصوم عن الديون الضريبية الجارية.

3.2- مؤونات المخاطر والأعباء: من خلال النظام المحاسبي المالي تتم معالجة مؤونات المخاطر والأعباء كما يلي:

1.3.2- الاعتراف بمؤونة المخاطر والأعباء: يعرف في النظام المحاسبي المالي مؤونات المخاطر والأعباء على أنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكدين، تسجلها المؤسسة إذا كان لها التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي، ومن المحتمل أن خروج موارد من الكيان أمر ضروري لإطفاء هذا الالتزام وكان من الممكن تقدير مبلغ هذا الالتزام بموثوقية.

2.3.2- التقييم الأولي واللاحق لمؤونات المخاطر والأعباء: تحدد قواعد النظام المحاسبي المالي أن يكون المبلغ المسجل في الحسابات والخاص بمؤونات المخاطر والأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى إطفاء الالتزام المعني، وتكون المؤونات محل تقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية[2].

3.3.2- استخدام المؤونة: لا يمكن استعمال مؤونات المخاطر والأعباء التي تم الاعتراف بها سابقا، إلا في النفقات التي تم إدراجها من اجلها في الحسابات.

4.2- القروض والخصوم المالية الأخرى: في النظام المحاسبي المالي يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى عند حيازتها بتكلفتها والتي تمثل القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف الملحقة بالحصول على القرض، وبعد الحصول على الخصوم المالية تقيم هذه الخصوم من غير تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، أما التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية[3].

1.4.2- التكلفة المهتلكة: يعرف النظام المحاسبي المالي التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي بأنها المبلغ الذي تم به تقييمه عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه التسديدات من المبلغ الأصلي مضافا إليه أو منقوصا منه الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، وهذا نفس التعريف الذي قدمته المعايير المحاسبية الدولية ما عدا اختلاف بسيط في طريقة حساب مبلغ الاهتلاك

---

[1] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الصفحات الزرقاء، 2011، ص: 92.

[2] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات**، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة: 125- 3.

[3] **المرجع السابق**، الفقرة: 126-1.

المجمع الذي يضاف أو يخفض والذي يحسب وفق معايير المحاسبة الدولية بطريقة سعر الفائدة الحقيقي، كما توزع التكاليف الملحقة بالحصول على القرض وعلاوات تسديد القرض أو إصداره بصورة تناسبية على مدة القرض.

2.4.2- الفوائد والنواتج المالية: تسجل الأعباء والمنتجات المالية تبعا للزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول فيها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، ويتم إدراج تكاليف القروض مثل: الفوائد واهتلاك علاوات الإصدار وغيرها في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها.

3.4.2- معالجة مسموح بها للفوائد المالية: يمكن للكيان تطبيق معالجة محاسبية أخرى مرخص بها للفوائد المالية والتي تنص على إدماج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير تتعدى السنة المالية 12 شهرا قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل على أن يتوقف الكيان عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف نهائيا عندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه[1].

3- الخصوم الجارية: يضم هذا الحساب باقي عناصر الخصوم التي من المنتظر أن تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار دورة الاستغلال العادية أو خلال فترة لا تتعدى 12 شهرا، وحسب النظام المحاسبي المالي فان الخصوم الجارية تضم العناصر التالية[2]**:**

1.3- السحب على المكشوف: هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول وذلك طبقا لاتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة للمؤسسة.

2.3- الموردون والحسابات الملحقة: يسجل في هذا الحساب جميع التزامات المؤسسة للغير والمتعلقة أساسا بالعمليات التي تخص دورة التشغيل العادية مثل: شراء البضائع، المواد الأولية، الخدمات المرتبطة بدورة الاستغلال وأوراق الدفع.

3.3- المصروفات المستحقة: هي المبالغ المستحقة على المؤسسة والناتجة عن خدمات تحصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة والفوائد المستحقة.

4.3- الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل: ويمثل هذا المبلغ المستحق السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد القروض طويلة الأجل وفقا لاتفاقيات تلك القروض الموقعة مع البنوك.

5.3- الدائنون الآخرون: هي باقي الالتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط العادية أيهما أطول، والتي لم ترد ضمن أي بند من البنود السابقة.

---

[1] **المرجع السابق**، الفقرة: 126- 3.

[2] عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 40- 41.

المطلب الثاني: قائمة حساب النتيجة

تعتبر قائمة حساب النتيجة من القوائم المالية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي، حيث تساعد مستخدمي القوائم المالية في معرفة نتيجة أداء المؤسسة، واستخدامها كأساس للتنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل.

الفرع الأول: تعريف قائمة حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتيجة هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، وكما هو الشأن بالنسبة لبقية الكشوف فإن حساب النتائج يضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية.

الفرع الثاني: عناصر قائمة حساب النتيجة تتضمن هذه القائمة عناصر يجب إظهارها وهي كالآتي[1]:

أولا: الإيرادات (المكاسب) الإيرادات أو المكاسب هي الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم (الالتزامات)، مما ينشا عليه زيادة في حقوق الملكية، خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية ويتحقق الإيراد في سياق الأنشطة العادية للمؤسسة مثل: (المبيعات، الفوائد، أرباح الأسهم وحقوق الامتياز والإيجار)، أما المكاسب فهي عبارة عن الأرباح الناتجة عن خروج الأصول غير الجارية والأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول (فرق إعادة التقييم للأصول الجارية والأوراق المالية المتداولة).

ويراعى في قياس الإيرادات الأخذ بعين الاعتبار الضوابط التالية:

- العناصر التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق فيه غير مشمولة بقائمة الدخل، ومن هذه العناصر المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض التثبيتات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بان التغييرات في قيمتها سوف تتحقق؛

- تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة ويتضح هذا في اختلاف استخدام الطرق المحاسبية كطريقة اهتلاك التثبيتات من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتيجة نشاط المؤسسات مع بعضها البعض؛

- مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي، ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد الدخل تقدير قيمة العمر الإنتاجي للتثبيتات بهدف تحديد قسط الاهتلاك السنوي، وبالتالي فان الاختلاف في ذلك بين المؤسسات ينشأ اختلافا في قيم الدخل من مؤسسة إلى أخرى.

[1] عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص: 167- 168.

ثانيا: الأعباء والخسائر هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل نقصان في الأصول أو زيادة في الخصوم التي تنشا عنها الأموال الخاصة بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على مالكي رأس المال، وتشمل المصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمؤسسة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، مصاريف المستخدمين، مخصصات الاهتلاك، والتي تأخذ شكل تدفقات خارجة مثل النقدية وما يعادلها، أما الخسائر فهي الناتجة عن الكوارث الطبيعية (الحريق أو الفيضان)، ونواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول غير الجارية (التثبيتات)، وتعرض هذه العناصر عادة بصورة منفصلة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ومن ناحية أخرى، تتشابه الأعباء والخسائر في أن كلاهما يعتبر تكلفة مستنفذة، لكنهما يختلفان في كون انه يترتب عن الأعباء إيراد، ويكون الإيراد المحقق من الخسائر معدوما.

وتقاس الأعباء استنادا إلى أسس موضوعية أخذا بموضوعية مبدأ القياس وذلك عن طريق إحدى الطرق التالية:

- المبالغ التي تسددها المؤسسة نقدا للحصول على سلعة أو خدمة معينة تكون لازمة لعمليات المؤسسة وتحقق الإيراد؛

- المبالغ التي تستحق على المؤسسة وتتمثل في حقوق مستحقة للغير على المؤسسة نتيجة حصوله على سلعة أو خدمة لازمة لنشاطه والحصول على إيراد؛

- النقص الذي يطرأ على قيمة الأصول غير الجارية العينية نتيجة استخدامها في العملية الإنتاجية بعد الحصول على الإيراد، ويسجل بالدفاتر باعتباره اهتلاكا للأصول غير الجارية العينية؛

- النقص الذي يطرأ على قيمة بعض الأصول غير الجارية المعنوية نتيجة انقطاع المؤسسة بهذا النوع من الأصول خلال عدد من السنوات كما هو الحال بالنسبة لفرق الاقتناء.

الفرع الثالث: قياس عناصر قائمة حساب النتيجة سوف نورد في هذا العنصر كيفية قياس الأعباء والإيرادات والمنتوجات المالية، بالإضافة إلى الإعانات العمومية والعمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل.

أولا: إيرادات الأنشطة العادية عرف النظام المحاسبي المالي منتجات السنة المالية بأنها زيادة المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم، كما يدخل ضمن المنتجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة.

1- الاعتراف بالمنتجات: وفق النظام المحاسبي المالي يتم إدراج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع سلع أو تقديم خدمات إذا توفرت الشروط التالية[1]:

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير ولا في المراقبة بالنسبة للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ إيرادات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل أن تعود منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها والمتعلقة بالمعاملة بشكل صادق؛

وتتمثل الإيرادات الناتجة عن استعمال أطراف خارجية لأصول الكيان في الآتي:

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن وللمردود الفعلي للأصل المستعمل؛
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات تبعا لاكتسابها ووفقا للاتفاقيات المبرمة؛
- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق على المساهمين فيها.

2- تقييم الإيرادات: تقيم الإيرادات التي يتحصل عليها الكيان من مبيعات أو تقديم الخدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة[2].

ثانيا: العقود طويلة الأجل: وفق النظام المحاسبي المالي تتضمن العقود طويلة الأجل انجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ انطلاق الأشغال بها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ومن أمثلة العقود طويلة الأجل مايلي: عقود البناء، عقود إصلاح أصول أو عقود تقديم خدمات.

1- الاعتراف بأعباء وإيرادات العقود طويلة الأجل: تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص العمليات التي تمت في إطار عقود طويلة الأجل في الحسابات حسب وتيرة الانجاز، وإذا تعذر ذلك بحيث لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فانه يكون من المعقول إلا في حساب الإيراد إلا المبلغ الذي يعادل مبلغ الأعباء المحتملة والتي يكون تحصيلها محتملا[3].

2- تقييم الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: يتم تقييم الإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو القابل للاستلام، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى تقييم إيرادات العقود الطويلة الأجل بالتحديد، ولكن يمكن أن تقيم ضمن الإطار العام لتقييم المنتجات (الإيرادات)وفق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على قياسها بالقيمة الحقيقية.

3- الإعانات الحكومية: تم التطرق إليها سابقا[4]

---

[1] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات**، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة: 111- 2.

[2] **المرجع السابق**، الفقرة: 111- 3.

[3] **المرجع السابق**، الفقرة: 133- 2.

[4] انظر: عنصر الخصوم غير الجارية ص: 146.

4- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: يقوم الكيان بتسجيل المنافع التي يمنحها لمستخدميه سواء كانو في وضعية نشاط أو عدم نشاط ضمن الحسابات كأعباء عندما يقوم المستخدمون بالعمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان نحو المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، ومكملات التقاعد وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة للأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان اتجاه المستخدمين لديه باستعمال طرق حسابية ملائمة.

الفرع الرابع: الدراسة التفصيلية لقائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة تضم قائمة حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي العناصر التالية:

أولا: إنتاج السنة المالية ويضم هذا الحساب أربعة عناصر أساسية وهي:

- المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة، حيث تسجل المبيعات بسعر البيع الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إن وجدت؛

- الإنتاج المخزن، حيث يقدر بقيمة التغيرات التي تحصل في الإنتاج المخزن أو مخزون السلع، ويمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان؛

- إعانات الاستغلال، ويسجل في هذا الحساب قيمة إعانات الاستغلال المحصل عليها من قبل الغير أو الخزينة؛

- الإنتاج المثبت ويسجل في هذا الحساب قيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالتثبيتات العينية او المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة ويسجل فيه أيضا قيمة المصاريف الملحقة مثل مصاريف النقل، مصاريف التركيب والتهيئة الخاصة بالتثبيتات ومنه:

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة +- الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال

ثانيا: استهلاك السنة المالية ويضم هذا الحساب ثلاث عناصر أساسية وهي:

1- المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينات الأخرى المستهلكة حيث تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها والمتضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة بعملية الشراء مثل مصاريف النقل، التامين والمصاريف الأخرى، أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل المياه، الكهرباء والغاز أو الأدوات والمواد التي لا تمر مباشرة إلى المخزن تسجل مباشرة ضمن الاستهلاكات، وتخصم منه المواد غير القابلة للتخزين التي لم تستهلك عند تاريخ الإقفال؛

2- الخدمات الخارجية: وتسجل في الحسابات بقيمة المصاريف المدفوعة للغير، مثل مصاريف الإيجار، الإصلاحات والتأمينات؛

3- الخدمات الخارجية الأخرى: وتسجل بقيمة المصاريف المدفوعة الخاصة بمصاريف المستخدمين خارج المؤسسة مثل: الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف الاستقبال...الخ، ومنه:

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى.

ثالثا: القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية.

رابعا: إجمالي فائض الاستغلال: وهي عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها العناصر التالية:

- أعباء المستخدمين ويضم هذا العنصر المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، والمكافئات حسب طبيعتها؛

- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، ويسجل في هذا الحساب الضرائب والأصول المماثلة بالقيمة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية اقتصادية، ويستثنى من هذا الضرائب على الأرباح، ومنه:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال – أعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة.

خامسا: النتيجة العملياتية وهي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى ومروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ومضافا إليه استرجاع خسائر القيمة.

- إيرادات عملياتية أخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالنشاط العادي ويضم الإيرادات المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية، براءات الاختراع، المكافئات التي يتحصل عليها الاداريين والمسيرين، إعانات الاستثمار، إيرادات متحصلة من الديون المعدومة، زيادة القيمة في حالة التنازل عن الأصول غير المالية...الخ.

- الأعباء العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالأنشطة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية، المكافئات التي يتحصل عليها الاداريين والمسيرين، مصاريف الغرامات والمخالفات.

- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: يسجل في هذا الحساب قيم الاهتلاك المجمع، المؤونات، تدني القيمة الخاص بالسنة المالية.

- استرجاع خسائر القيمة والمؤونات: يسجل في هذا الحساب قيمة المؤونة المحققة أو إلغاء المؤونات المكونة.

سادسا: النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها، حيث تتمثل في الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية

- الإيرادات المالية: ويسجل في هذا الحساب قيمة إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة، عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، إيرادات مالية أخرى...الخ.

- الأعباء المالية: ويسجل في هذا الحساب أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبط بسندات المساهمة، خسائر التنازل عن الأصول المالية، خسائر الصرف، مصاريف مالية أخرى...الخ.

سابعا: النتيجة العادية قبل الضريبة وهي عبارة عن إجمالي النتيجة التي حققتها المؤسسة من خلال نشاطات الاستغلال أو الأنشطة المالية

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

ثامنا: النتيجة الصافية للأنشطة العادية وهي عبارة عن النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة.

تاسعا: النتيجة غير العادية هي عبارة عن الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية

- إيرادات العناصر غير العادية: وتضم الإيرادات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية.

- أعباء العناصر غير العادية: وتضم الأعباء الاستثنائية مثل: أعباء الكوارث والحرائق وغيرها، وهنا ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

عاشرا: صافي نتيجة السنة المالية وهي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية +- النتيجة غير العادية

الفرع الخامس: الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة حسب الوظيفة

أولا: تصنيف الأعباء حسب الوظيفة تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك تبعا لطبيعة كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي[1]:

- تصنف الأعباء من الناحية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية والمالية؛

- التصنيف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد المخازن، المصانع، المكاتب...الخ

- التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتوج أ، المنتوج ب ...الخ؛

- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة المالية، المصلحة التجارية، المصالح التقنية...الخ؛

[1] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، دار زهران، عمان، الأردن، ط 01، 2012، ص: 160.

- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب ...الخ.

ثانيا: تقييم عناصر قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة

يختلف حساب مجاميع التسيير لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة عن قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة، وهذا راجع إلى تصنيف الأعباء، بحيث يتم تصنيفها حسب الوظيفة المرتبطة بها وهي كالأتي:

1- هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم الأعمال للدورة المعنية والمتمثل في المبيعات من البضائع والمنتجات تامة الصنع الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة، وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

* هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة المبيعات

2- النتيجة العملياتية: وهي عبارة عن هامش الربح الإجمالي مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء العملياتية الأخرى؛

* النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي+ الإيرادات العملياتية الأخرى– التكاليف التجارية– الأعباء الإدارية – الأعباء العملياتية الأخرى

3- النتيجة العادية قبل الضريبة: تتمثل في النتيجة العملياتية- مصاريف المستخدمين- مخصصات الاهتلاك + الإيرادات المالية- الأعباء المالية

4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تتمثل النتيجة العادية قبل الضريبة- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج غير العادية

5- النتيجة الصافية للسنة المالية: تتمثل النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية+ الإيرادات غير العادية.

المطلب الثالث: قائمة تدفقات الخزينة

يهتم مستخدمو القوائم المالية لأي مؤسسة بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها المؤسسة في توليد واستخدام النقدية وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسة، فهذه القائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى المؤسسة، كما أنها تبين طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها كما تعتبر أداة لقياس المركز النقدي للمؤسسة.

الفرع الأول: تعريف قائمة تدفقات الخزينة تعرف قائمة تدفقات الخزينة بأنها: قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادها على أساس الاستحقاق[1].

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 56.

كما تعرف أيضا على أنها: هي عبارة عن أداة تحليل متميزة وهامة تتجاوز نقائص التحليل الذمي، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ولنتائجها المستقبلية[1].

الفرع الثاني: قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة تعتبر قائمة تدفقات الخزينة احد القوائم المالية الأساسية التي اقرها النظام المحاسبي المالي، فهي تتيح للمؤسسة التعرف على صافي التدفقات النقدية الناتجة من كل نشاط بصورة مستقلة، وذلك من خلال تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي بدورها تصنف ضمن ثلاثة أنشطة رئيسية كالآتي[2]:

- **الأنشطة التشغيلية**: وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من بيع وشراء السلع والخدمات وكافة الأنشطة العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.

- **الأنشطة الاستثمارية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من الاقتناء والتنازل عن الأصول غير الجارية (التثبيتات)، وكذا الاستثمار في الأسهم والسندات في المؤسسات الأخرى.

- **الأنشطة التمويلية:** وهي التدفقات الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء تعلق الأمر بالاقتراضات أو إصدار الأسهم.

للإشارة فان تصنيف قائمة تدفقات الخزينة وفق الأنشطة تعطي معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقدير اثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة ومعرفة العلاقة بين تلك الأنشطة.

أولا: طرق إعداد قائمة تدفقات الخزينة: يوجد طريقتان مقبولتان لعرض قائمة تدفقات الخزينة وهما الطرقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بينهما يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، أما العرض المتعلق بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابه.

1- الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي اقرها المشرع الجزائري، والتي ترتكز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق مع النتيجة المحاسبية للفترة المعنية ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة كما يلي[3]:

1.1- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال: حيث يتم تحديد مختلف تدفقات الخزينة الناتجة من خلال عمليات الاستغلال، وبالتالي فهي توضح بهذا المعنى مدى قدرة المؤسسة على الحصول على تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة بالنشاطات التمويلية والنشاطات الاستثمارية، وهذا ما

[1] Robert OBERT **,** **Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit**, DUNOD, Paris, 1994, p : 223.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 156.

[3] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 180- 181.

يوضح مدى فعالية عمليات الاستغلال في المؤسسة، ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة للأنشطة المتعلقة بالاستغلال كما يلي:

التحصيلات المقبوضة من الزبائن

(-) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين

(-) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة

(-) الضرائب على النتائج المدفوعة

(+-) تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو التالي:

- التحصيلات المقبوضة من الزبائن وتحسب كالآتي: المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة عدا التخفيضات التجارية الممنوحة مطروحا منها التغير في الزبائن والحسابات الملحقة والذي يتم حسابه كالآتي: رصيد ثاني المدة – رصيد أول المدة، بالإضافة إلى حساب إعانات الاستغلال، الإيرادات الاستثنائية عن عمليات التسيير والإيرادات الأخرى للتسيير الجاري، والتغير في الإيرادات المسجلة مسبقا.

- المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين ويتم حسابها كالآتي: المشتريات المستهلكة ما عدا التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات+ الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية الأخرى + الخدمات الخارجية+ الخدمات الخارجية الأخرى - التغير في رصيد موردو السلع والخدمات - التغير في رصيد الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة + التغير في حساب المستخدمين والحسابات الملحقة - التغير في حساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة؛

- حساب الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة + حساب الأعباء العملياتية الأخرى- التغير في رصيد حساب الدولة الضرائب على رقم الأعمال- التغير في رصيد حساب الأعباء المسجلة سابقا؛

- الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة وتضم حساب الأعباء المالية؛

- الضرائب على النتائج المدفوعة، وتحسب كما يلي الضرائب على الأرباح المبنية على إيرادات الأنشطة العادية- التغير في رصيد حساب الضرائب على النتائج؛

- تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية، وتحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

2.1- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار: ويضم إجمالي عمليات الاستثمار، وذلك من خلال التسديدات المالية من اجل اقتناء استثمارات أو تحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصول طويلة الأجل وتحدد كما يلي:

- التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية.

(-) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مالية، وتحسب بالعلاقة التالية: التغير في القيم الثابتة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.

(+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية بقيمة سعر التنازل

(-) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية وتحسب بالعلاقة التالية: التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.

(+) الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال وتتمثل في حساب الإيرادات المالية.

3.1- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: وهي التدفقات التي تكون ناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي:

التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم

(-) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها

(+) التحصيلات المتأتية من القروض

(-) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل كما يلي:

- التحصيلات بعد عملية إصدار الأسهم، والتي تتمثل في التغير في حساب رأس المال، إضافة إلى التغير في حساب العلاوات المرتبطة برأس المال.

- الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها، وتتمثل في حساب نتيجة السنة المالية مطروحا منها التغير في الاحتياطات.

- التحصيلات المتأتية من القروض، وتتمثل في التغير في حساب القروض والديون المماثلة

- تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة، وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية.

2- الطريقة غير المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم إظهار النقدية المحصلة (الداخلة) والمدفوعة (الخارجة) الأنشطة التشغيل من خلال تعديل النتيجة الصافية المستخرجة من حساب النتيجة المعدة على أساس الاستحقاق، وذلك عن طريق إضافة أو طرح العناصر التي لا يترتب عليها تدفق نقدي، مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي[1]:

- آثار العمليات دون تأثير الخزينة (مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم والاسترجاعات المتعلقة بخسائر القيم)؛

[1] سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010، ص: 84.

- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة؛

- التغير في احتياجات رأس المال العامل للاستغلال؛

- الإيرادات والنفقات المرتبطة بتدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الاستثمار المالي والتمويل فيمكن تصنيف الإيرادات على هذه العمليات ضمن تدفقات الاستثمار والمصاريف ضمن تدفقات التمويل؛

الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة: يكمن الفرق بين الطريقتين الى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال، فالطريقة المباشرة تعمل على تقديم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل عنصر من العناصر الرئيسية: الزبائن، الموردون والمستخدمون، والفوائد والمصاريف والضرائب المدفوعة...الخ

أما الطريقة غير المباشرة فهي تعتمد على تصحيح النتيجة المحاسبية من خلال دمج العمليات التي ليس لها اثر على الخزينة مثل الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم والتي ليس لها تدفق نقدي حقيقي خارجي، بالإضافة إلى استثناء العمليات التي تمت على أساس الاستحقاق كالتغير في الزبائن والموردون والمخزونات، بالإضافة إلى ذلك تستثنى العمليات التي هي خارج نشاط دورة الاستغلال كفائض أو نقص التنازل عن التثبيتات، أما باقي التدفقات الأخرى والمتمثلة في تدفقات أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل فتؤدي إلى نفس النتيجة بالطريقتين.

وفيما يلي سنقوم بتحديد تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال وفق الطريقة غير المباشرة:

صافي النتيجة للسنة الحالية

(+) الاهتلاكات والمؤونات

(-) التغير في الضرائب

(-) التغير في المخزونات

(-) التغير في الزبائن والحسابات الدائنة

(-) التغير في الموردين والديون

(-) نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب

ويتم حساب العناصر السالفة الذكر كما يلي:

- الاهتلاكات والمؤونات: تتمثل في مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

- التغير في الضرائب: وتتمثل في التغير في حساب الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى؛

- التغير في المخزونات وتتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

- التغير في الزبائن والحسابات الملحقة بهم: وتتمثل في التغير في حساب الزبائن والحسابات الملحقة وحساب المستخدمين والحسابات الملحقة وحساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم، ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير

- التغير في الموردين والديون الأخرى: ويتمثل في التغير في الموردين والحسابات الملحقة

- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب وتتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للتثبيتات المتنازل عليها، فإذا كان فائض يطرح وأما إذا كان نقص فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال.

ثانيا: مراحل إعداد قائمة تدفقات الخزينة: يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة عن طريق إتباع المراحل التالية[1]:

- تحديد التغير في النقدية عن طريق إيجاد الفرق بين رصيد النقدية أول المدة وآخر المدة باستخدام بيانات الميزانية المقارنة؛

- تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحليل حساب النتيجة الحالي وتحويل النتيجة من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين والبيانات الإضافية.

المطلب الرابع: قائمة تغير الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الوصل بين الميزانية وحساب النتيجة، ولكن تتعدد مصادر التغييرات في رؤوس الأموال بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة عن التغييرات المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة تغير الأموال الخاصة وسوف نورد فيما يلي دراسة أهم للعناصر المكونة لقائمة تغير الأموال الخاصة[2].

1- تغير الطرق المحاسبية: وتتمثل في تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها أو تعديل الاهتلاك السنوي لأصل من الأصول، وينبغي أن يدرج هذا التغيير عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تؤثر عليها؛

2- تصحيح الأخطاء الهامة: يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء وقعت خلال إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو لعدة فترات سابقة، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش ...الخ، ويدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية.

3- الأرباح أو الخسائر غير المدرجة؛

---

[1] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، مرجع سبق ذكره**، ص: 183.

[2] عبد المالك زين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 92- 93.

4- النتيجة: وهي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتيجة سواء كانت ربحا أو خسارة؛

5- الحصص المدفوعة: تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأس المال؛

6- زيادة رأس المال: وهي عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمين وتكون هذه الزيادة على شكل عدة صور: نقدية، عينية، سداد الملاك لبعض ديون المؤسسة مباشرة بدلا عنها؛

7- تخفيض رأس المال: وهي عبارة عن توزيعات رأس المال المستثمر، ويتم التوزيع من رأس المال المدفوع.

المبحث الثالث: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

لقد زاد الاهتمام في العقود الأخيرة من بداية الستينات بموضوع الإفصاح، حيث أن هذا الاهتمام لم يأت من فراغ وذلك باعتبار أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها من المؤسسة مباشرة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يمثل الإفصاح المحاسبي احد الأهداف الرئيسية عند إعداد القوائم المالية وذلك لتحقيق الفائدة والمنفعة لمستخدمي هذه التقارير، فأصحاب المصلحة سواء كانت هذه الأخيرة مباشرة أو غير مباشرة لا يمكنهم التعرف على ما يدور في المؤسسة إلا من خلال قوائمها المالية ، لذا من الضروري أن تعد وتعرض هذه القوائم بالطريقة التي تكفل لهذه الجهات الحصول على المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي إن الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، هذا الإنفصال الذي أوجد بعدا بين المساهمين المالكين للشركة وبين دفاتر وسجلات والحسابات المختلفة للشركة، ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر حتى ظهرت شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوي الثقافي والاقتصادي...الخ، حيث يصعب عليهم تولي إدارة هذه الشركات بأنفسهم مما أدى إلى إيكال هذه المهام إلى أشخاص مهنيين، أي حدوث انفصال بين الملكية والإدارة.

وتزامن هذا أيضا مع ظهور عدة أطراف جديدة لها مصالح حالية ومستقبلية في هذه الشركات كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين... وهو ما طرح زيادة الطلب على المعلومات التي تساعدهم في تقييم أداء الشركات ومدى النجاح في إدارة واستثمار الأموال المتاحة وكذلك مراقبة الإدارة وكفاءتها في إدارة هذه الأموال، وهو ما استوجب انتقال الوظيفة المحاسبية إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة والكافية لصنع القرارات، ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح والملائمة والمصداقية والقابلية للمقارنة وذلك على حساب مبادئ أخرى كمبدأ التحفظ والموضوعية، التكلفة التاريخية.

كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، وهي التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم والأدوات عززت من أهمية ودور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم محتوى المعلومات للتقارير والقوائم المالية وقياس تكلفة المعلومات، من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المالية العالمية أثر مباشر على المحاسبة حيث فرض على المحاسبين إعطاء اهتمام أكبر خاصة للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق من نظرية المحفظة وفرضيات السوق المالي

الكفء، وهو ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية بعد أن أصبحت هذه الأخيرة مصدرا رئيسيا للمعلومات المالية بالنسبة للمتعاملين والمساهمين الحاليين والمرتقبين.

كما أن تتبع تاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني هو الذي عمل على صياغته وتطويره كما هو في الوقت الحاضر، هذا المدخل يمثل إصرار المنظمات المهنية على إلزام إدارة الشركة على إتباع هذه المبادئ والمحافظة على حرية الإدارة في المناورة على وضع الشركة من خلال قوائم وتقارير مالية أساسية وإضافية كي تلعب دورا في حماية المساهم العادي من التضليل.

كما تجدر الإشارة إلى أن عملية الاستثمار لم تعد مرتبطة بذلك المساهم البسيط الذي يمتلك قدرا من المال يريد استثماره من خلال شراء عدد من الأسهم في هذه الشركات، بل أصبح إلى جانب ذلك إدارات لدى مؤسسات مالية تستثمر أموال ضخمة لهذه الشركات، كما أنه ومع بداية التسعينات من القرن السابق أوكلت هذه الإدارات هذه المهام إلى اختصاصيين وماليين سرعان ما تكتلوا وشكلوا تنظيما فيدراليا خاصا بهم في الولايات المتحدة الأمريكية، ووضعوا معايير لمهنتهم وأصدروا مجلة خاصة بهم تحت عنوان مجلة المحللين الماليين في 1945، تهدف أساسا إلى تنمية الوعي الاستثماري لدى أعضائها كما تشكل أداة ضغط على إدارة الشركات لتوسيع الإفصاح الذي تقدمه، بحيث يتمكن هؤلاء المحللون الماليون من إبداء أرائهم في القرارات الاستثمارية وتقديمها إلى الهيئات الاستثمارية، كما نشأت في الولايات المتحدة الأمريكية خدمات أخرى يوفرها مستشاري الاستثمار يعتمدون على محللين ماليين أو على خبرتهم الشخصية لتقديم النصح للمساهمين العاديين.وانطلاقا مما سبق نلاحظ تراجع دور المساهم العادي في اتخاذ قراره الاستثماري الشخصي ليحل محله مالي من متخذي القرار يمثل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار نسبة عالية، وهو ما استوجب التخلي عن المفهوم التقليدي للمستثمر الذي يعتمد على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتوجه نحو توسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع عن مضمون تلك القوائم التقليدية.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا، بل صارت الحاجة تدعوا إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا لتعزيز البيانات الواردة في التقارير وإعطائها مفهوما وصورة أوضح، حيث أن الحاجة المتزايدة والمتنامية لمضمون المعلومات لا يقف عند حدود القوائم المالية التقليدية، بل صارت الحاجة تدعوا إلى عرض حركة عناصر المركز المالي عن طريق قائمة التدفقات النقدية، وكذا قائمة الموارد والاستخدامات والإفصاح عن التغير في المركز المالي، من جهة أخرى إن زيادة المنافسة بين الشركات للمحافظة على المستثمرين الحاليين وجذب عدد اكبر منهم طرح فكرة المنافسة بين الشركة والمتعاملين معها خاصة ما تم ترجمته في رجال العلاقات العامة الذين ظهروا في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمثلون فئة متخصصة في نقل المعلومات كإسناد للقوائم والتقارير المالية.

وهكذا نجد أن المدخل المهني قد عبر عن مطالب مجتمع مالي متمثلا في هيئة مشرفة على تداول الأوراق المالية والمطالب القانونية التي تحرص على حماية ذلك المجتمع من التلاعب والتضليل وطلب

المزيد من الإفصاح لتلبية حاجات فئات المجتمع المالي والذي نص على حد أدنى من الإفصاح هذا الأخير الذي يجب أن يتمتع بمصداقية من خلال تعزيز دور مراجعي الحسابات الذين يعززون مصداقية القوائم والتقارير المالية ويصادقون على أنها أعدت وفقا للمعايير المحاسبية الدولية منها.

أما إذا ما ربطنا تطور الإفصاح بأزمة 1929، فإنه بعد أزمة الكساد الكبير الذي حل في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1929 والذي كان سببه قيام كثير من شركات المساهمة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية والمالية المنشورة لقيم أصولها وممتلكاتها بغية إجتذاب رؤوس الأموال التي أدى إلى امتصاص مدخرات المستثمرين وتوجيهها إلى مشاريع غير ناجحة بل وبعضها كان وهميا.

ولعل ما زاد الأمر سوءا هو ضعف دور مدقق الحسابات وعدم وجود معايير دقيقة للمراجعة حتى تساعد في اكتشاف هذه التلاعبات، وهكذا تمكنت الشركات المتلاعبة من إظهار قوائمها المالية بصورة غير حقيقية مما أدى إلى ارتفاع قيمة أسهم هذه الشركات بصورة جنونية إلى أن تم اكتشاف حقيقة هذه الشركات فهبطت قيم أسهمها هبوطا مروعا مما أدى إلى إفلاس العديد من الشركات، الشيء الذي ألحق أضرارا كبيرة بالاقتصاد الأمريكي.

وكان من آثار الكساد المالي الكبير المساهمة في إنشاء هيئة الأوراق المالية التي تهدف - إضافة إلى تقديم خدمات استثمارية- إلى مراقبة تداول الأوراق المالية وهو ما أعطاها حق فرض قيود على الشركات المتداولة أسهمها، وفي عام 1933 أصدر قانون يتعلق بالإفصاح حيث يطلب من الشركات نشر معلومات مالية بصفة دورية من خلال تقارير مالية تقدمها لهيئات تداول الأوراق المالية لتصبح متاحة لجميع من يريد الإطلاع عليها، وقد دعم هذا القانون دور المدقق الخارجي حيث أصبح يؤدي دور كبير في تحديد المعلومات التي تقوم الشركة بتزويدها للمساهمين، وفي نفس الوقت زادت المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق هذا المدقق في حالة اكتشاف معلومات غير صحيحة قام بالمصادقة عليها سواء بالتواطؤ أو الإهمال، وقد أورد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1954 مجموعة من المعايير الخاصة لتقرير محافظي الحسابات ولعل أهمها المعيار الثالث الذي يعتني بكافة المعلومات وإظهار الواقع وهو ما يعرف بالإفصاح[1].

الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي يهدف مفهوم الإفصاح أساسا إلى إرساء معنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، وبالرجوع إلى مؤلفات العديد من الكتاب والباحثين والمنظرين في مجال المحاسبة تم الوصول إلى عدة تعاريف سيتم عرضها ومناقشتها بهدف الوصول إلى ماهية وجوهر الإفصاح المحاسبي، وفيما يلي مجموعة من التعاريف الخاصة بالإفصاح المحاسبي:

[1] محمد الهادي ضيف الله، **اثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2014، ص ص: 97، 98.

- تعرف 01: الإفصاح هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الإستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها[1].

- تعريف 02: الإفصاح هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل[2].

- تعريف 03: الإفصاح المحاسبي هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية[3].

- تعريف 04: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد[4].

ونلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها.

ولم توضح التعاريف طبيعة مستخدمي المعلومات، فالمستفيدين من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات، لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين.

ويؤدي عدم تجانس وتطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم، فإدارة المؤسسة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر المستثمرون إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصلحته.

وطبيعة هذا الاختلاف بين المصالح هو اختلاف في حاجتهم من المعلومات، وقدرتهم على تفسيرها بشكل سليم وفهمها على أساس تفاوت مستوياتهم.

- تعريف 05: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) الإفصاح بأنه: عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم

---

[1] الصبان محمد سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص: 245.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي-**، دار حنين، عمان، الأردن، 1996، ص: 371.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 322.

[4] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص: 211.

والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم[1].

ويعد هذا التعريف أكثر التعاريف التي تلقى قبولا لدى المختصين، لكونه يظهر الإفصاح في عرض البيانات بشكل واضح كما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما من جهة ومن جهة أخرى يظهر هذا التعريف الإفصاح في توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار الملائم.

وبالرغم من وجود اختلاف حول معنى محدد للإفصاح في التقارير المالية، إلا أنه هناك اتفاق حول ضرورة الإفصاح باعتباره أداة المحاسبة لتوصيل المعلومات لمستخدميها، حيث أنه يعني ضرورة احتواء القوائم والتقارير المالية على جميع المعلومات المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة التي تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد ومن ثم اتخاذ قرار سليم غير مضلل، لأن إخفاء أو تضليل بعض المعلومات قد يؤدي إلى اتخاذ قرار مغاير للأول.

ومن خلال ماسبق نستنتج أن هناك الكثير من التعاريف للإفصاح فمنها ما يتناول الإفصاح في التقارير المالية من حيث كونه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين من الدائنين وغيرهم من المستفيدين تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها.

كما أن هناك من يربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد على اتخاذ القرارات وتخفض حالة عدم التأكد عن الأحداث الاقتصادية والمالية

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي: الأنواع، الأهمية والأهداف

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول أن أنواع الإفصاح المحاسبي هي[2]:

أولا: الإفصاح الكافي ويعتبر من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مظللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

---

[1] حسين مصطفى الهلالي، **معايير المحاسبة الدولية،(الجذور،الحصاد، المستقبل)**، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، 2006، ص: 07.

[2] إيناس عبد الله حسن، **الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار2002، ص ص: 23- 30.

ثانيا: الإفصاح العادل يعنى بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعومات المالية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية.

ثالثا: الإفصاح الشامل يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز، فالإفراط في المعلومات المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل التكاليف إضافية بدون مبرر.

رابعا: الإفصاح الإلزامي ويتم الإفصاح هنا وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تول الاهتمام الكافي لإظهارها.

خامسا: الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

سادسا: الإفصاح الملائم وهو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وظروف الشركة وطبيعة نشاطها حيث ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم من ذلك أن تكون ذات قيمة ومنفعة لمستخدميها، وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

سابعا: الإفصاح الوقائي: ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

ثامنا: الإفصاح الكامل ويعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات إقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي، وبهدف تحسين وضوح وجودة وكمية المعلومات الإقتصادية المفصح عنها فهو يزيد من ملائمة ومصداقية المعلومات المالية.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي يعتبر الإفصاح الكامل هاما لعديد من الأسباب التالية[1]:

- في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة والتعارف عليها عموما **GAAP** فإن الإجراءات المحاسبية البديلة على سبيل المثال طرق الإهتلاك، طرق المخزون وطرق الإعتراف بالإيراد يتم إستخدامها في ظل ظروف مختلفة؛

[1] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 102، 103.

- إن المؤسسة أحيانا ما تقوم بإحداث تغيرات* في إجراءات المحاسبة والتقرير بنحو يؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية؛

- إن الإفصاح الكامل يسهل من تفعيل سوق رأس المال الكفء عن طريق توفير معلومات إضافية عن البنود المتضمنة في القوائم المالية الأساسية، تلك المعلومات الإضافية قد تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الإستثمار.

نستخلص مما سبق، أن الإفصاح الشامل يتفق مع الإفصاح الوقائي لأنهما يفصحان عن البيانات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين، ولكن بالنسبة للإفصاح التثقيفي فمن شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

أما بالنسبة للإفصاح الكافي فإن التعريف يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها ولكن يختلف الحد الأدنى من شخص إلى آخر تبعا للثقافة والخبرة التي يتمتع بها.

وبالنسبة للإفصاح العادل فيتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصول نفس القدر منها إلى كافة الأطراف المعنية دون التحيز إلى جهة معينة من خلال استخدام أسلوب أو مصطلحات سهلة الفهم من قبل الجهات المستفيدة وهو هدف أخلاقي.

ويشير الإفصاح الكامل إلى ضرورة عرض كافة المعلومات المحاسبية المتوفر مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية ومما يعني إغراق مستخدمي القوائم المحاسبية بمعلومات قد لا يكونوا بحاجة إليها.

ويكون الإفصاح الإلزامي وفقا لما نصت عليه القوانين والتشريعات المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة إلا أن القوانين المختصة لم تولها الاهتمام الكافي لإظهارها.

ويلاحظ أن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام التقارير المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية للمستخدم لهذه المعلومات.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرًا على تقديم المعلومات المالية تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستفيد العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها.

---

* المقصود بـ: **التغيرات** هو التغيير في السياسات المحاسبية مثال ذلك (قيام المؤسسة بتغيير في محاسبة المخزون كتغيير طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO إلى طريقة الوارد آخرا صادر أولا LIFO)

نستخلص من ذلك إلى أن الإفصاح كمفهوم محاسبي نسبي يحقق كثير من المزايا للمستفيدين من المعلومات المالية ، ويقتضي ذلك إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمة كما يهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية

إلا أن الإفصاح على أهميته يتأثر بعدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية كما أن هناك بعض التكاليف المرتبطة بالإفصاح.

الفرع الثالث: أهداف الإفصاح المحاسبي يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي[1]:

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

- وصف البنود الغير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين؛

- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛

- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد عن الاستثمار ، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم؛

- الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ليس عملية عشوائية بل يحوي مجموعة من المقومات التي يجب أن يرتكز عليها، كما أن هناك العديد من العوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى وجود جملة من المعوقات تحد من الالتزام بالإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات التالية[2]:

1- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية، لهذا حدد AICPA هوية المستخدم لهذه المعلومات، والمتمثلة في مجموعة الفئات

[1] أحمد بلقاوي، **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 403.

[2] محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد: 20، العدد: 02، 1993، ص ص: 120- 127.

التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين، وقد بني موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، بحيث يلي احتياجات جميع المستخدمين.

2- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية: ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملائمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم التكلفة التاريخية ومفهوم الحيطة والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي يجعل مصداقية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد يؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر مستخدميها، بالإضافة إلى انه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقتها من قبل المحاسبين، فتترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات (سواء كانت كمية أو غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فانه من الضروري ترجيح خاصية الملائمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي: إن الهدف الأساسي من الإفصاح المحاسبي هو تزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، والتي بدورها تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، وتقدم هذه البيانات عبر القنوات الأساسية للإفصاح والمتمثلة في القوائم المالية الأربعة، ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، بحيث يتم ترتيب بنود هذه القوائم بشكل يسهل ويساعد على الفهم بالتركيز على الأمور الجوهرية.

وبالإضافة إلى ما تحتويه القوائم المالية الأساسية، فانه يمكن إعداد ونشر بعض القوائم الإضافية الأخرى وكذلك الجداول الإحصائية التي تقدم معلومات إضافية عن نشاط الوحدة الاقتصادية.

ومن المهم جدا وبصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه أي عدم دفن المعلومة المهمة، أي يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

5- توقيت الإفصاح عن المعلومات: يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم المعلومات لمستخدميها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة ، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (04) الصادر في سنة 1997 على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى: عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وهناك عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها ويتضح ذلك فيما يلي[1]:

أولا: عوامل بيئية تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى. وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من انجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه المؤسسات ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية، حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماته في المستقبل.

ثانيا: عوامل تتعلق بالمعلومات المالية تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات المالية عند

[1] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 104، 105.

الاستفادة منها بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

ثالثا: عوامل تتعلق بالمؤسسة هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة مثل حجم المؤسسة، عدد المساهمين، صافي الربح إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

1- حجم المؤسسة (مجموع الأصول) يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المؤسسة للمؤسسات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المؤسسة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية قد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المؤسسات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمؤسسات الصغيرة الحجم.

2- عدد المساهمين وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

3- تسجيل المؤسسة بسوق الأوراق المالية وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف المؤسسة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

4- المراجعين الخارجيين يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات المؤسسة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

5- حجم المديونية يؤثر حجم المديونية على درجة الإفصاح من خلال قيام المؤسسة بالإفصاح عن تفاصيل إلتزاماتها وتواريخ إستحقاقها والضمانات المترتبة على مديونتها، إضافة إلى أن دائني المؤسسة يرغبون في الحصول على معلومات مفصلة حول وضع المؤسسة من حيث الأداء المالي والتدفقات النقدية لتقييم ربحيتها ومقدرتها على السداد، الأمر الذي ينعكس بالمزيد من الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية.

6- عمر المؤسسة يكون عمر المؤسسة عاملا مؤثرا في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن المؤسسات الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من المؤسسات حديثة التأسيس وقد يعود ذلك لعدة أسباب منها:

- تساعد خبرتها التشغيلية السابقة في عملية الإبلاغ المالي على التنبؤ بالأداء المستقبلي؛
- قابلية أسهمها للتداول في السوق بشكل أكبر لطول مدة وجودها في الصناعة مما يترتب عليه تفهم متطلبات الإفصاح التي يرغب فيها مستخدمي التقارير المالية.

7- ربحية المؤسسة يمكن قياس ربحية المؤسسة من خلال طرق عديدة تتضمن هامش الربح ومعدلات العائد وتبنى العلاقة بين ربحية المؤسسة ودرجة الإفصاح منها على الرأي القائل بأن المؤسسات الأكثر ربحية تتجه للإفصاح عن المعلومات في تقاريرها السنوية بشكل أكبر من المؤسسات الأقل ربحية، وذلك لتبرير المكافآت والمزايا التي تحصل عليها الإدارة.

ويمكن القول بأن المؤسسات الأقل ربحية أو الخاسرة قد تميل في بعض الحالات إلى التوسع في الإفصاح من أجل تبرير إنخفاض ربحيتها أو الخسائر التي تكبدتها، وبالتالي الظهور بمظهر إيجابي لدى مستخدمي التقارير المالية، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها رغبة إدارة المؤسسة في الإفصاح عن المعلومات ومتطلبات أجهزة الإشراف والرقابة على بعض القطاعات كالرقابة المفروضة من البنك المركزي على البنوك التجارية، وكذلك مساهمة رأس الأجنبي في رأس مال الشركات المحلية.

المطلب الرابع: التوسع في الإفصاح مفهومه، أهميته وأسبابه تحاول الجهات المهنية التي تهتم بوضع معايير الإفصاح أن تضع إطاراً أو حدوداً للتوسع في الإفصاح وذلك لضمان تقديم المعلومات اللازمة والملائمة والإبتعاد عن الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية، وكذلك الحد من الإفصاح المنخفض الذي لا يلبي متطلبات وإحتياجات مستخدمي التقارير المالية، فزيادة الإفصاح على أكثر من حدوده أمر غير مرغوب وقد تفقد المعلومات ملائمتها وموثوقيتها كما تفقد المعلومات خاصية الأهمية النسبية، وتؤدي إلى زيادة التكلفة في الوقت الذي من الضروري التركيز على مفهوم اقتصاديات المعلومات، أما الإفصاح المنخفض عن حدوده فيعتبر إفصاح غير عادل لأنه يحرم المستخدمين الخارجيين من معلومات قد يحصل عليها غيرهم بطرق خاصة مما يؤثر على حياد معدي القوائم والتقارير المالية ومن ثم عدم العدالة في العرض وتقديم المعلومات، لذا فمن الضروري الموازنة بين متطلبات التوسع في الإفصاح بهدف الوصول إلى إفصاح كافي وعادل وشامل وكامل يخدم الجميع من ذوي الاحتياجات المشتركة من داخل وخارج المؤسسة مما يوفر العدالة والحياد والثقة في عرض وتقديم التقارير المالية.

الفرع الأول: مفهوم التوسع في الإفصاح

- تعريف01: التوسع في الإفصاح هو الزيادة في عرض المعلومات ذات القيمة داخل القوائم المالية المقدمة للإستخدام العام مع مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية[1].

[1] مراد ممدوح هاشم، **دراسة إختبارية لأثر إختلاف الحجم وطبيعة النشاط على متطلبات الإتجاهات المعاصرة للتوسع في الإفصاح**، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، المجلد 19، العدد 01، 1997، ص: 41.

- تعريف 02: التوسع في الافصاح هو عرض نتائج القوائم المالية طبقا لجميع السياسات المحاسبية المتاحة، والإفصاح عن معلومات غير مالية ومعلومات وصفية وأخرى تقديرية بجانب الأحداث التاريخية.

- تعريف 03: التوسع في الافصاح هو امتداد لفرض كفاءة السوق وأن المعلومات التي يتم التوسع في الإفصاح عنها تنعكس بالضرورة على أسعار الأوراق المالية[1].

- تعريف 04: هو الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية وثيقة الصلة بالتقارير المالية السنوية من واقع معايير محاسبية جيدة ومنهج إفصاح كافي بحيث يسمح التوسع في الإفصاح الوفاء بجميع إحتياجات مستخدمي التقارير المالية[2].

ونستنتج من خلال التعريفات السابقة مايلي:

- إن التوسع في الإفصاح لا يعني الإفراط في عرض الكم الهائل المعلومات؛
- يزيد التوسع في الإفصاح من كفاءة أداء السوق المالي؛
- إن التوسع في الإفصاح جاء إستجابة للتطور في بيئة العمل الخارجية وعولمة الأسواق المالية.

ويمكن تعريف التوسع في الإفصاح بأنه إعداد ونشر معلومات أكثر تفصيلاً عن أداء المؤسسة، وتكون هذه المعلومات مرتبطة بخاصية الملائمة بالنسبة لنماذج إتخاذ القرارات لمستخدمي التقارير المالية، وكذلك ملائمة المعلومات الإضافية لأهداف مستخدميها بعد تحديد إحتياجاتهم بشكل دقيق .

الفرع الثاني: أهمية التوسع في الإفصاح تعمل سياسة التوسع في الإفصاح على تجنيب الإدارة لمشاكل الإختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة، وتتمثل أهمية التوسع في الإفصاح في التالي[3]:

- يعمل التوسع في الإفصاح على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المحاسبية التي تختلف باختلاف اهتماماتهم من وقت إلى آخر؛
- التوسع في الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعلومات الإضافية يساهم في الوفاء بالمسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية التي إلتزمت بها المؤسسات الاقتصادية؛
- إن التوسع في الإفصاح يزيد من فعالية التنبؤ المالي وبالتالي كفاءة القرارات المالية؛
- يؤدي إلى تغطية كافة المعلومات الكمية والوصفية التي تعطي صورة واضحة عن أعمال المؤسسة؛
- من خلال التوسع في الإفصاح يتم توصيل قدر كبير من المعلومات المالية عن المؤسسة لمستخدمي التقارير المالية وبالتالي تحقيق منفعة مشتركة لكل من المؤسسة ومستخدمي التقارير المالية؛
- يعمل التوسع في الإفصاح على زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المنشورة ويجعلها قابلة للمقارنة ويمكن القائمين عليها من إتخاذ قراراتهم على بينة، مما يقوي العلاقة بين مستخدمي التقارير والمؤسسة؛

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 360.

[2] حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، 2005، ص: 730.

[3] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص: 128.

- إن التوسع في الإفصاح يمكن من عرض النماذج المحاسبية البديلة جنباً إلى جنب بدون الحاجة إلى التضحية بالمعلومات المتاحة.

ويتضح من خلال ماسبق أن التوسع في الإفصاح يزيد من إعتماد مستخدمي التقارير المالية على القوائم المالية كمصدر أساسي للمعلومات المالية، ويجعلها في المركز الأول من بين المصادر الأخرى للحصول على المعلومات المالية وخاصة بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية، وأن مفهوم التوسع في الإفصاح محدد في زيادة المعلومات التي يمكن أن تضيف قيمة، ولا يجوز إستغلال التوسع في الإفصاح في نشر معلومات غير مفيدة من شأنها التضليل وتقليل ملائمة المعلومات.

وكذلك فإن التوسع في الإفصاح يدعم منهج الحدث كإحدى مناهج النظرية المحاسبية والذي يقوم على أساس أن هدف المحاسبة يقوم على أساس توفير المعلومات عن أحداث اقتصادية وبالقدر التي تكون مفيدة لنماذج متعددة من القرارات وليس لنماذج بعينها من تلك القرارات ومن ثم فان هناك حيز لمستخدمي المعلومات المحاسبية لتكييف تلك المعلومات أو تشكيلها حسب نماذج قراراتهم الخاصة.

ويعتمد مفهوم التوسع في الإفصاح بشكل أساسي على ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي، وقد يظهر مفهوم التوسع في الإفصاح نتيجة لازدياد أهمية الملائمة للمعلومات باعتبارها أحد أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأن التوسع في الإفصاح يعمل على الحد من أهمية اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بالطرق غير الرسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى.

ويتضح من خلال ماسبق أن التوسع في الإفصاح يهتم بعرض جميع البدائل المحاسبية جنباً إلى جنب لتوفير قاعدة عريضة من البيانات المحاسبية، وأن منهج التوسع في الإفصاح هو الحل الأمثل لتفادي البدائل المحاسبية ومشكلة الإختيار بينها، وأن توفر للجميع احتياجاتهم من المعلومات، وتعمل على تجنب إتجاه البعض نحو الحصول على المعلومات بصورة غير مشروعة لتحقيق مكاسب على حساب الغير.

الفرع الثالث: أسباب التوسع في الإفصاح يتم التوسع في الإفصاح في التقارير المالية لعدة أسباب[1]:

- صعوبة تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية بشكل قاطع؛

- التأثيرات المختلفة للمدخل الاجتماعي على الفكر المحاسبي، وأهم مظاهره انتشار المطالبات الخاصة بالتوسع بالإفصاح عن مدى مقابلة المؤسسة الاقتصادية لمسؤوليتها الاجتماعية؛

- يعتبر التوسع في الإفصاح إمتداداً لفرض كفاءة السوق، فالمعلومات الإضافية سوف تنعكس بالضرورة على أسعار الأوراق المالية المتداولة بما يخدم كفاءة المستثمرين في توجيه استثماراتهم وبما ينعكس بالنهاية على الرفاهية الإقتصادية للمجتمع؛

[1] Wolk and Tearney, **Accounting Theory: A conceptual and Institutional Approach** , 2ed,. Edition, PWS-Kent Publishing Co. 1989, p : 243.

- التأثيرات المتعددة للمدخل الأخلاقي على الفكر المحاسبي، خاصة فيما يتعلق بعدالة العرض والإفصاح لكافة الأطراف المعنية؛

- كثرة وتعقد المتغيرات المحيطة بالمؤسسة الإقتصادية في الوقت الذي تفصح فيه التقارير التقليدية عن الأحداث المالية فقط، وبالتالي فهي لا توفر مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الإجتماعية وكافة العناصر غير الملموسة، كما لا توفر مقاييس للمخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية أو عند تقديم القروض للمؤسسات الأخرى.

وهناك أسباب أخرى للتوسع في الإفصاح[1]:

- صعوبة تركيز وتلخيص الأحداث الإقتصادية في تقارير مكثفة وذلك بسبب تعقيد العمليات الإقتصادية في بعض المجالات، وترتب على ذلك التوجه نحو التوسع في الإفصاح وذلك عن طريق إستخدام الملاحظات الإرشادية والإيضاحات بشكل مكثف لتفسير وتوضيح هذه العمليات وأثارها المستقبلية؛

- ضرورة تقديم ونشر المعلومات في الوقت المناسب، وذلك إستجابة لزيادة الطلب على المعلومات الحالية بهدف إستخدامها لغايات التنبؤ بالمستقبل؛

- إعتبار المحاسبة كوسيلة للرقابة والتوجيه، حيث أصبح من الضروري التوسع في الإفصاح ليشمل التلوث البيئي، والعمليات المتعلقة بالإدارة، والأخطاء والأمور غير المنتظمة، والأنشطة غير المشروعة والبنود الإستثنائية، والتغيرات في السياسات المحاسبية؛

- عولمة الأسواق المالية، وقيام الشركات المساهمة العامة بالإدراج المشترك لأسهمها في أكثر من سوق مالي، مما أدى إلى زيادة الإهتمام بالمعلومات الصادرة عن الشركات وتفصيلاتها؛

- التطور الذي حدث على مفهوم المحاسبة وتحولها من المفهوم التقليدي إلى المفهوم الحديث ألا وهو المساءلة، وكذلك ظهور مفهوم المستثمر الأخلاقي بدلاً من مفهوم المستثمر الاقتصادي.

إن التوسع في الإفصاح يفرض التوسع في الصفات أو الخصائص التالية[2]:

- التوسع من نطاق المستخدمين للمعلومات، من المساهمين والدائنين والموردين إلى مجموعات الجمهور؛

- التوسع من نطاق المستخدمين للمعلومات المحاسبية من حيث تقويم التقدم الإقتصادي والمساعدة في التقديرات الأساسية والقرارات الإستثمارية من أجل زيادة التنسيق الداخلي، وتلبية إحتياجات المستخدم المحدد من المعلومات ، وإنشاء وتطوير ثقة الجمهور بأنشطة المؤسسة؛

- التوسع في نوع المعلومات من التقييمات المبنية على أساس العمليات النقدية للأنشطة الداخلية للمؤسسة إلى بيانات داخلية وخارجية من أجل الكشف عن كل من الأنشطة الداخلية؛

---

[1] دهمش نعيم، **القوائم المالية والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، المكتب الاستشاري، عمان، 1995، ص: 48.

[2] Bedford ,N. M., **Extension In Accounting Disclosure** , N.J: Englewood Cilffs , Prentice Hall. 1973, p: 259.

- التوسع في الأساليب الفنية للقياس من كونها نظام محاسبي وحفظ للسجلات إلى مجال علم إداري كلي؛

- التوسع في طرق ووسائل الإفصاح من كونها قوائم مالية تقليدية إلى إفصاحات إعلامية متعددة.

الفرع الرابع: المنهج العلمي للتوسع في الإفصاح إن منهج التوسع في الإفصاح كأحد مناهج الفكر المحاسبي ينطوي على مدخلين لتحديد أهداف التقارير المالية، وصياغة وتطوير معايير الإفصاح، وهذي المدخلين هما[1]:

أولا: مدخل إحتياجات المستخدم ظهرت الحاجة إلى التوسع في الإفصاح بصفة خاصة بعد إزدياد أهمية خاصية الملائمة بإعتبارها إحدى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، وترتب على ذلك إزدياد نطاق المعلومات المعروضة وكميتها في التقارير المالية بحيث لم تعد تقتصر على المعلومات التي تتصف بدرجة عالية من الثقة والتي تناسب المستخدم العادي ذو الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي، وإنما تتسع لتشمل أيضاً أية معلومات ملائمة يهتم بها المستخدمون الواعون حتى وإن كانت تقديرية تحتاج في إعدادها ومراجعتها واستخدامها إلى قدر من الخبرة والمعرفة، وبناء عليه يتعين تحديد الفئات المستخدمة للتقارير المالية وتحديد النماذج التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية، ثم محاولة توفير المعلومات الملائمة لهذا الغرض، ونظراً لوجود حالات تكون فيها احتياجات الفئات المختلفة من المعلومات متجانسة، كما أن هناك حالات تكون فيها الاحتياجات متعارضة إلى حد ما، فإن هذا التعارض يؤدي إلى مشاكل بالغة التعقيد سواء من حيث مدى الإفصاح أو من حيث مجال الإختيار بين البدائل المحاسبية الواجب إتباعها، فاختيار بديل معين سوف يحقق مزايا لفئة معينة على حساب مصالح فئة أو فئات أخرى ، ومن هنا كان الاتجاه نحو مزيداً من التوسع في الإفصاح بحيث يمكن لكل فئة أن تختار ما يلائمها من معلومات[2].

ولتحقيق التوسع في الإفصاح يتم تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية بإحدى طريقتين[3]:

- الاعتماد على البحث الميداني لتحديد هذه الاحتياجات .

- الاعتماد على مفهوم الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية في تقويم كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية وذلك بافتراض هذه الاحتياجات على أساس ما يجب أن يكون، ثم محاولة اختبار هذه الفروض.

---

[1] مراد ممدوح هاشم، **دراسة إختبارية لأثر إختلاف الحجم وطبيعة النشاط على متطلبات الإتجاهات المعاصرة للتوسع في الإفصاح**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد 19، العدد 01، 1997، ص: 221.

[2] Hendrikson ,Eldon , **Accounting Theory**, 4th edition , Richard D. Irwin Inc , Illinois, 1982 , p : 50.

[3] American Accounting Association, **A statement Of Accounting Theory and Theory Acceptance,** 1977, p: 10.

ونرى مما سبق أن الطريقة الثانية هي الأفضل من منطلق أن المعلومات التي يرغب متخذي القرارات في توفرها قد تكون متأثرة بالمعلومات المتاحة فعلاً، والتي اعتادوا على استخدامها وليس المعلومات التي هم في حاجة إليها فعلاً.

ثانيا: مدخل الأحداث وفقاً لهذا المدخل لا يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية، ومحاولة الوفاء بها، وإنما ينصب الإهتمام على الأحداث الاقتصادية والمالية ذاتها ومحاولة الإفصاح عنها بشكل محايد، وطبقا لهذا المدخل ينظر إلى التقارير المالية على أنها تحتوي على بيانات خام صالحة للتشغيل في أي إتجاه، وليست معلومات موجهة لاستخدام ما أو هدف محدد، وعلى المستخدم أن يقوم بدراستها وتحليلها بما يتناسب مع أغراضه[1] .

ويعتبر مدخل الأحداث أحد أهم المحاولات التطبيقية في مجال التوسع في الإفصاح، حيث يركز هذا المدخل على ضرورة الحياد في الإفصاح المحاسبي، وتتطلب الملائمة في الإفصاح تحديد الفئات المستخدمة للقوائم المالية، وكذلك تحديد المعلومات التي يستخدمونها في عملية إتخاذ القرارات، ويترتب على ذلك أن تلك المعلومات والتقارير تتحول من معلومات وتقارير ذات هدف عام إلى أدوات لتحقيق أهداف خاصة ومعينة، وهذا قد يقود منهج التوسع في الإفصاح إلى أن يتطور بإتجاه أن يكون مفهوم للإفصاح المتعدد والإفصاح المستمر[2].

ونرى مما سبق أن أهم الصعوبات التي تواجه مدخل الأحداث، هي تحديد المعايير التي على أساسها يتم الإفصاح عن أحداث معينة دون الأخرى، وفي غياب هذه المعايير سوف يتم الإفصاح عن أحداث غير مهمة وما يترتب على ذلك من زيادة في أعباء التطبيق، وبالتالي فان مدخل إحتياجات المستخدم طبقاً لمفهوم ملائمة المعلومات لأهداف متخذي القرارات يعتبر المدخل المناسب لتطوير معايير إفصاح جديدة لإلزام المؤسسات بالإلتزام بها.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على متطلبات التوسع في الإفصاح هناك العديد من العوامل التي تعترض سبيل التوسع في الإفصاح، حيث أن هناك جانباً مهماً يعترض تطبيق متطلبات التوسع في الإفصاح، وهذا الجانب يتمثل في أن البيانات الإضافية سيكون لها تأثيراً سلبياً على مقدرة الأفراد على تشغيلها والإستفادة منها في إتخاذ القرارات[3].

وكذلك لا تتقبل إدارات المؤسسات بمتطلبات التوسع في الإفصاح لتعارض مصالحها مع أهداف مستخدمي التقارير المالية، ولتجنب تكلفة إعداد ومراجعة وتوزيع التقارير الموسعة، كما تؤثر الظروف

---

[1] البارودي شريف، **دور الإفصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الأوراق المالية للشركة القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية**، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة، القاهرة، 1996، ص: 05.

[2] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص: 131.

[3] مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 246.

البيئية المحيطة على متطلبات التوسع في الإفصاح وبشكل خاص طبيعة وشكل المؤسسات، وتقدم وتطور الممارسة المحاسبية[1].

وكذلك فإن معايير التوسع في الإفصاح يجب أن تختلف بإختلاف حجم المؤسسات وطبيعة نشاطها، بالإضافة لضرورة إلزام المؤسسات كبيرة الحجم بالإفصاح عن بعض متطلبات التوسع في الإفصاح دون المؤسسات صغيرة الحجم، وإلزام المؤسسات التي تتعرض لمخاطرة عالية نتيجة لطبيعة أعمالها أو لإعتبارات أخرى تنظيمية وفنية خاصة بالإفصاح عن عوامل المخاطرة دون المؤسسات الأخرى التي لا تتعرض لمثل هذه الدرجة من المخاطرة[2].

نرى مما سبق أن حجم أصول المؤسسة وحجم أرباحها وعدد المساهمين فيها وتكلفة إعداد ومراجعة وتوزيع التقارير الموسعة إنما هي مؤشرات لعامل واحد وهو حجم المؤسسة من حيث كونها كبيرة الحجم أو صغيرة الحجم، وبالتالي فإن أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على متطلبات التوسع في الإفصاح هي المقدرة الإستيعابية لمتلقي المعلومات ورغبات الإدارة، وحريتها في الأخذ بمتطلبات التوسع في الإفصاح من عدمه، وأحجام المؤسسات وطبيعة نشاطها ودرجة المخاطرة في هذا النشاط ومدى تقدم وتطور الممارسة المحاسبية.

أولا: أثر حجم المؤسسة على التوسع في الإفصاح تعتبر المعلومات المحاسبية كسلعة لا تخضع لعوامل العرض السائدة في الأسواق العادية، فلا توجد علاقة مباشرة بين تكلفتها وبين العائد المتوقع منها، فالمؤسسات يقع عليها عبء إنتاج المعلومات المحاسبية، والمستخدمين وهم المستفيدون منها، ويجب أن لا يؤخذ في الإعتبار أن إصدار المعايير عملية تتم بدون تكلفة، وأن لا يفترض أن العائد دائماً يفوق التكلفة، وتكلفة المعلومات تتمثل في عدة عناصر منها تكاليف تجميع وتشغيل البيانات وتخزين واسترجاع المعلومات، وتكاليف المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية وتكاليف الإفصاح[3].

ويرى البعض الأخر أن العديد من المؤسسات صغيرة الحجم تحقق معدلات ربحية مرتفعة بالرغم من إنخفاض حصتها السوقية، وأن هذه المؤسسات تتصف بعدة مزايا من بينها عدم التغير المستمر في سوق المنتجات التي تتعامل فيها وثبات الطلب على منتجاتها بما يمكنها من مواجهة أية أعباء تفرض عليها نتيجة التوسع في الإفصاح.

ثانيا: علاقة طبيعة نشاط المؤسسة بالتوسع في الإفصاح تنتمي المؤسسات لعدة قطاعات، ومن هذه القطاعات قطاع الصناعة وقطاع الخدمات والقطاع المالي والاستثماري، ويختلف كل قطاع عن الآخر

---

[1] Mark , I. L. and Russell, J. L, **Corporate Disclosure Policy and Analyst Behavior** , The Accounting Review , Vol. 71, No : 4, 1996, p : 467.

[2] بحيري أحمد هاني، **الإفصاح عن المخاطرة في التقارير المالية المنشورة**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد 11، العدد 03، 1989، ص: 28.

[3] مطر محمد، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 80.

من حيث ظروف وطبيعة نشاطه، لذلك يطالب البعض بضرورة أن تختلف معايير التوسع في الإفصاح نظراً لاختلاف طبيعة النشاط[1].

ثالثا: علاقة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها معاً ودرجة المخاطرة بالتوسع في الإفصاح يعتبر حجم النشاط بمفرده أحد العوامل التي يمكن أن تؤثر في متطلبات التوسع في الإفصاح، وكذلك بالنسبة لطبيعة النشاط التي تزاوله المؤسسة، غير أن ذلك لا ينفي وجود تفاعل بين هذين العاملين على متطلبات التوسع المقترحة أو المطبقة فعلاً، فالمؤسسة صغيرة الحجم قد تزاول نشاطاً تزداد فيه درجة المخاطرة، كأن تكون درجة حساسيتها عالية بالنسبة للتغيرات التكنولوجية، أو التغيرات في أذواق المستهلكين، أو يعتمد نشاطها على نوع واحد من المنتجات أو قطاع معين من العملاء، هذا بالإضافة لعامل المنافسة، كذلك فإن الأمر يتطلب مزيداً من الإفصاح ليكون مستخدمي التقارير المالية على بينة بأوضاع هذه المؤسسات، وليتمكنوا من تحقيق التوازن بين درجة المخاطرة لاستثماراتهم والعائد المتوقع منها، لذلك يتعين على المؤسسات التي تتعرض لمخاطر عالية إما لطبيعة عملها أو لظروف خاصة بالتوسع في الإفصاح عن عوامل المخاطرة دون المؤسسات التي لا تتعرض لمثل هذه الدرجة من المخاطرة أو الظروف الخاصة[2].

ولم يتم التفرقة بين حجم المؤسسة من حيث كبيرة أو صغيرة الحجم، فيما يتعلق بالإفصاح عن درجة المخاطرة، وأنه يمكن إستخدام نماذج إحصائية لقياس درجة المخاطرة، كمقاييس التشتت لمتغيرات معينة مثل ربح المؤسسة، وربح السهم منسوباً إلى سعره، ومقاييس إختلاف تلك المتغيرات بين الفترات المحاسبية، بالإضافة إلى إمكانية إستخدام نموذج بيتا المحاسبي الذي يستند إلى نموذج بيتا للسوق والذي يستند بدوره إلى نموذج تقويم الفرص الإستثمارية، كما يستند إلى نظرية محفظة الاستثمارات المالية[3].

[1] مراد ممدوح هاشم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 234.

[2] حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية، مرجع سبق ذكره**، ص: 730.

[3] محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص: 133.

المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية

تعتبر الميزانية الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة وعادة ما تكون سنة، وتوفر هذه القائمة معلومات مفيدة عن مدى متانة وقوة المركز المالي للمؤسسة فتبين ما لديها من موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الأطراف الأخرى.

الفرع الأول: تعريف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي فان الميزانية تهدف إلى قياس المركز المالي للمؤسسة، وهذا من خلال معرفة قيمة الموارد التي هي تحت رقابة المؤسسة ومعرفة هيكلها المالي خلال فترة زمنية معينة، ولتحقيق ذلك فان عناصر الميزانية يتم عرضها حسب درجة السيولة التي على أساسها تصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية وتصنف الخصوم على أساس درجة استحقاقها إلى رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

- تعريف 01: تعرف الميزانية على أنها وثيقة مالية ختامية تقوم على أساس عرض صافي ذمة المؤسسة، أي ما لها من أصول وما عليها من ديون، بما يسمح بمعرفة صافي مركزها المالي، أي صافي الفوائد التي ترجع إلى أصحاب المؤسسة ومساهميها، وهو ما يجعل هذه القائمة بامتياز أكثر القوائم المالية أهمية بالنسبة للمستثمرين[1].

- تعريف 02: تعرف الميزانية على أنها: قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين ما لها من موجودات (استخدامات) وتسمى الأصول ومت عليها من مطلوبات (التزامات) وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى قائمة المركز المالي[2].

الفرع الثاني: مزايا قائمة الميزانية سوف نورد فيما يلي أهم المزايا التي تحققها قائمة الميزانية[3]:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث توضح ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛

- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛

-التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات على رأس المال؛

---

[1] سفيان بن بلقاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 73.

[2] حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF، والمعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزائر، ج 02، ط 01، 2013، ص: 425.

[3] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 113- 114.

- القيام بعمليات التحليل المالي؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المؤسسة؛
- معرفة سياسة المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

الفرع الثالث: عيوب قائمة الميزانية على الرغم من المميزات السالفة الذكر بالنسبة للميزانية إلا أن هناك العديد من العيوب التي تؤثر على قدرتها على تمثيل الواقع المالي، ومن بين هذه العيوب ما يلي[1]:

- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وبالتالي فان معظم الأصول تكون مسجلة بأقل من قيمتها؛
- التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فان معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها؛
- عدم شمول الميزانية على العديد من العناصر ذات القيم المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية، مثل الموارد البشرية، الشهرة المولدة داخليا والتي يتم الاعتراف بها عند بيعها؛
- تقيس الوضعية المالية عند تاريخ إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة.

الفرع الرابع: العناصر المكونة للميزانية إن النظام المحاسبي المالي ومن خلال المادة (122-1) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، حدد الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية وهي تشمل ما يلي[2]:

أولا: الأصول تعرف الأصول على أنها عبارة عن موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة الأحداث السابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية، وتضم العناصر التالية: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، التثبيتات المالية، المساهمات، المخزونات، الأصول الضريبية مع تمييز الضرائب المؤجلة، الزبائن، المدينون الآخرون، الأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفا)، خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

1- الأصول غير الجارية (التثبيتات): والتي بدورها تنقسم إلى ثلاثة عناصر أساسية كالآتي:

1.1- التثبيتات المعنوية: هي عبارة عن أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، ولا يمكن اعتبار أصل انه تثبيت معنوي إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية:

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 31.

[2] منور اوسرير، محمد مجبر، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد عل عرض القوائم المالية "حالة جدول حسابات النتائج"**، الملتقى الدولي الأول حول لنظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، 17- 18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص: 06.

- تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة؛
- يتوقع أن تحصل المؤسسة من اقتنائه منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة؛
- إذا كان قابل للتحديد، أي يمكن بيعه أو مبادلته أو تأجيره.

من خلال ما سبق لا يمكن اعتبار مصاريف التنمية القابلة للتثبيت والتي هي عبارة عن مصاريف خاصة بمرحلة التطوير لمشروع داخلي كانت تسجل من قبل ضمن حساب المصاريف الإعدادية (مصاريف الدراسات والأبحاث) في بند الاستثمارات بعد أن سبق تسجيل هذه المصاريف حسب طبيعتها في الحسابات الخاصة بها، أما معالجتها من خلال بنود النظام المحاسبي المالي فيمكن تسجيل مصاريف الدراسات في حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ضمن التثبيتات المعنوية، أما المصاريف الخاصة بمرحلة البحث تسجل كأعباء تتحملها الدورة المعنية ولا يمكن اعتبارها تثبيت معنوي.

وتضم التثبيتات المعنوية الحسابات التالية:

- الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت؛
- الحساب 204 برامج الإعلام الآلي؛
- الحساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة: رخص وعلامات؛
- الحساب 207 فرق الاقتناء ويظهر هذا الحساب في حالة انصهار أو اندماج مؤسسة مع أخرى؛
- الحساب 208 تثبيتات معنوية أخرى.

2.1- التثبيتات العينية (المادية): هي تلك الأصول الملموسة والتي تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو تستخدم لأغراض إدارية وتفوق مدة استعمالها في المؤسسة السنة المالية الواحدة.

وتضم التثبيتات العينية الحسابات التالية:

- الحساب 211 الأراضي؛
- الحساب 212 تهيئة الأراضي؛
- الحساب 213 المباني؛
- الحساب 215 المنشات والتركيبات الصناعية؛
- الحساب 218 التثبيتات المادية الأخرى.

3.1- التثبيتات في شكل امتياز: يعرف امتياز الخدمة العمومية على انه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) حق الامتياز (كاستغلال تثبيتات) لمدة محددة عادة ما تكون طويلة مقابل تلقي إتاوة دورية عادة ما تكون سنوية مثل عقود الإجارة الزراعية، المقالع...الخ.

وفي نهاية كل دورة محاسبية وعلى أساس مدة العقد يقوم المستفيد من الامتياز بدفع اتاوة الامتياز المحددة في العقد في مقابل جعل الحساب إتاوات مترتبة عن على الامتيازات مدينا.

وقد خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 22 التثبيتات في شكل امتياز، ويكون التسجيل المحاسبي بوضع الحساب ×22 تثبيتات في شكل امتياز مدينا ويقابله الحساب 229 حق مانح الامتياز دائنا، وفي نهاية السنة المالية يتم وضع الحساب 651 الأتاوى المترتبة عن الامتياز مدينا ويقابله في الطرف الدائن احد الحسابات المالية.

4.1- التثبيتات الجاري انجازها: يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيتات التي لا تزال غير منتهية أو في طور الانجاز في نهاية السنة المالية، كما يضم أيضا التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من اجل اقتناء تثبيت معين، ويرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة وذلك باستعمال حساب التثبيت المعني ×23 مدينا والحساب 232 أو 237 دائنا وتضم التثبيتات الجاري انجازها الحسابات التالية:

- الحساب 232 التثبيتات العينية الجاري انجازها؛
- الحساب 237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها؛
- الحساب 238 التسبيقات والمدفوعات على الحساب.

5.1- التثبيتات المالية: هي أصول تحوزها المؤسسة من اجل التوظيف على المدى البعيد، وهذه الأصول تكون مملوكة من طرف المؤسسة من غير العقارات الموظفة، والأصول المالية الأخرى في شكل أصول مالية جارية، وتضم التثبيتات المالية العناصر الأربعة التالية[1]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان خاصة وأنها تسمح لها بان تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول اجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير مثل: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لمدة تفوق السنة المالية الواحدة والمقدمة لأطراف أخرى.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص: 11.

6.1- الاهتلاكات: إن التثبيتات المعنوية والعينية تتعرض إلى نقص في قيمتها نتيجة الاستعمال الدائم والتآكل ونتيجة التطور التكنولوجي (التقادم)، من خلال هذه الأسباب تلجا المؤسسة إلى اعتماد طريقة الاهتلاك من اجل تحميل الدورات المحاسبية النقص في هذه القيمة، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 280 اهتلاك التثبيتات المعنوية؛
- الحساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية؛
- الحساب 282 اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز.

7.1- خسائر القيمة: قد تتعرض التثبيتات إلى نقص في قيمتها نتيجة أحداث مختلفة كالأزمات الاقتصادية، الحوادث الطبيعية، حوادث المرور التي تتعرض لها معدات النقل أو التطور التكنولوجي قد يفقد الأصل قيمته أو جزء منها، وهو بدوره يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية؛
- الحساب 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية؛
- الحساب 292 خسائر القيمة عن التثبيتات في شكل امتياز؛
- الحساب 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها؛
- الحساب 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المتعلقة بالمساهمات.

2- الأصول الجارية: وهي الأصول المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة وتشمل ما يلي:

1.2- المخزونات: هي عبارة عن أصول تملكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

2.2- الزبائن والحسابات المدينة الأخرى: وتتضمن المبالغ المستحقة على الزبائن، أوراق القبض، الأعباء المقيدة سلفا...الخ

3.2- الحسابات المالية: وتضم النقدية الصندوق، البنك، الحساب الجاري البريدي والخزينة العمومية.

3- شكل قائمة الميزانية (جانب الأصول) انظر الملحق رقم 02 ص: 291

ثانيا: الخصوم تعرف الخصوم حسب نص المادة (22) من المرسوم التنفيذي 08- 156 على أنها الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وحتى يتم إدراج العنصر على انه خصم لا بد من توافر الشروط التالية[1]:

- يتطلب الالتزام أن تقوم المؤسسة بتسوية التزام مالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين في تاريخ معين؛
- لا يمكن تفادي الالتزام؛
- وقوع الحدث الملزم للمؤسسة.

وتشير المادة 21 والمادة 22 من المرسوم التنفيذي 08- 156 أن الأصول تصنف حسب درجة سيولتها، أما الخصوم فتصنف حسب درجة استحقاقها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية، وتتضمن الخصوم ثلاثة عناصر أساسية كما يلي:

1- رؤوس الأموال الخاصة: وتتضمن

- رأس المال الصادر؛
- فرق إعادة التقدير؛
- الاحتياطات؛
- الترحيل من جديد؛
- نتيجة السنة المالية.

2- الخصوم غير الجارية: وتتمثل في تلك الخصوم التي تفوق مدة استحقاقها السنة المالية الواحدة وتضم: - القروض والديون المالية، الضرائب المؤجلة خصوم، خصوم أخرى غير جارية، المؤونات والخصومات المماثلة.

3- الخصوم الجارية:وتتمثل في تلك الخصوم التي لا تتعدى مدة استحقاقها السنة المالية الواحدة وتضم:

- الموردون والحسابات الملحقة، وتشمل الحسابات الدائنة، أوراق الدفع قصيرة الأجل والأجور المستحقة؛
- الضرائب وتشمل الضرائب المستحقة الدفع والمصاريف الأخرى المستحقة؛
- حسابات الخزينة السالبة وما يعادلها.

4- شكل الميزانية جانب الخصوم: انظر الملحق رقم 02 ص: 292

[1] طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، 129.

المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة

قائمة حساب النتيجة هي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات بالمصاريف خلال فترة مالية معينة.

الفرع الأول: تعريف قائمة حساب النتيجة عرف النظام المحاسبي المالي قائمة حساب النتيجة على أنها عبارة عن ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من قبل الكيان خلال السنة المالية الواحدة، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، كما يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بتقديم جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة والتي تسمح بتحديد النتائج الوسيطية، أو تقديمه حول الوظيفة[1].

وقبل الخوض في العناصر المكونة لقائمة حساب النتيجة سنورد فيما يلي بعض المفاهيم الخاصة بهذه القائمة[2]:

- **الإيرادات**: هي عبارة عن زيادة المزايا الاقتصادية التي تحدث خلال الدورة في شكل مدخلات أو زيادات في الأصول أو نقائص في الخصوم، كما أن طبيعة الإيرادات تزيد مستوى الأموال الخاصة.

- **الأعباء:** هي عبارة عن في المزايا الاقتصادية التي تحدث خلال الدورة في شكل مخرجات ونقائص في الأصول أو زيادة في الالتزامات، كما أن طبيعة الأعباء تنقص مستوى الأموال الخاصة.

- **النتيجة الصافية**: وهي الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بتلك الدورة، وهو ما يمثل تغير الأموال الخاصة بين بداية الدورة ونهايتها خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ هذه الأموال دون المرور.

الفرع الثاني: مزايا قائمة حساب النتيجة تمكن قائمة حساب النتيجة من تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، ويمكن تحديد مزايا قائمة حساب النتيجة كما يلي[3]:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد على عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الايرادية للمشروع؛

- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من اجل تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة؛

---

[1] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره**، الفقرتين 1.230- 2.230: .

[2] سفيان بن بلقاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 78- 79.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره**، ص: 47.

- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الايرادية؛

- التقرير (الإعلام) عن نشاط المؤسسة الذي يؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها أو قياسها والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة مسبقا؛

- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة؛

- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة.

الفرع الثالث: عيوب قائمة حساب النتيجة نظرا لاشتمال قائمة حساب النتيجة على عدد من الافتراضات والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها وعبئ اهتلاك الأصول غير الجارية، فان الدخل في هذه الحالة يمثل بشكل تقديري، مما يتطلب ضرورة إدراك مستخدمي هذه القائمة أوجه النقص (العيوب) المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة حساب النتيجة والتي نوردها فيما يلي[1]:

أولا: البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة حساب النتيجة: ومن هذه البنود الأرباح والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة حساب النتيجة في حالة عدم التأكد بان التغيرات في قيمتها سوف تتحقق، ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسين الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المؤسسة

ثانيا: تأثير الطرق المحاسبية المستخدمة على أرقام الدخل: ويظهر هذا الأثر من خلال الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول غير الجارية من مؤسسة إلى أخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات مع بعضها البعض.

ثالثا: مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الأعمال، تقدير قيمة العمر الإنتاجي الافتراضي للأصول غير الجارية من اجل تحديد نسبة الاهتلاك السنوية، وبالتالي فان هذا التقدير يولد اختلافا في قيم الدخل من مؤسسة إلى أخرى.

الفرع الرابع: العناصر المكونة لقائمة حساب النتيجة

أن قائمة حساب النتيجة تظهر النتيجة الصافية للسنة المالية، سواء كانت ربحا أو خسارة وتحتوي هذه القائمة على العناصر التالية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية: (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي)؛

- المنتجات من الأنشطة العادية؛

- المنتجات المالية والأعباء المالية؛

[1] **المرجع السابق**، ص: 48.

- مصاريف العمال؛
- الضرائب والرسوم؛
- المخصصات من الاهتلاكات وخسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات العينية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (المنتجات والأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتيجة المدمجة:

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية؛
- وهناك معلومات دنيا أخرى مقدمة أما في حساب النتيجة، وأما في الملحق المكمل لحساب النتائج وهذا حسب المادة رقم (2.230) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 وهي:
- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- للمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات النواتج والأعباء حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

- شكل قائمة حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي: أقر النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض قائمة حساب النتيجة وهما:

أ- شكل قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة: انظر الملحق رقم 02 ص: 293

ب- شكل قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة: أنظر الملحق رقم 02 ص: 294

المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة

تعتبر قائمة تدفقات الخزينة من أهم القوائم المالية التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في التعرف على التغيرات المالية للمؤسسة، وتأتي أهمية هذه القائمة في كونها تبين الأثر النقدي لكافة الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقات نقدية داخلة للمؤسسة أو خارجة منها.

الفرع الأول: تعريف قائمة تدفقات الخزينة

- **تعريف 01**: قائمة تدفقات الخزينة هي إحدى القوائم المالية الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة، وهي تمثل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى المؤسسة، كما أنها تبين طريقة الحصول على تلك الأموال وطرق استخدامها، والتي تعبر عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة داخليا وخارجيا، كما يمكن قياسها بشكل كمي نقدي، وتدخل هذه العمليات ضمن الإطار المحاسبي والتي تقوم عليها بشكل كبير وأساسي[1].

- تعريف 02: قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد الإدارة العليا تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها[2].

- تعريف 03: قائمة تدفقات الخزينة هي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، كما يمكن وصفها بأنها تبين المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استنادا إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناء عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادها على أساس الاستحقاق[3].

- تعريف 04: حسب النظام المحاسبي المالي قائمة تدفقات الخزينة هي جدول يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشان استخدام السيولة المتاحة لدى الكيان، كما يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية[4].

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 277.

[2] يوسف قريشي، الياس بن ساسي، **التسيير المالي " دروس وتطبيقات**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 204.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 56.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بتاريخ: 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص: 26.

الفرع الثاني: مزايا قائمة تدفقات الخزينة فيما يلي سنورد أهم ميزات قائمة تدفقات الخزينة[1]

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية؛
- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات؛
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجة عدم التأكد المحيطة بها؛
- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المؤسسة؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة تدفقات الخزينة بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غي الجارية واستبدالها وكذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق باسهم الخزينة والقروض.

الفرع الثالث: أهمية قائمة تدفقات الخزينة تظهر أهمية قائمة تدفقات الخزينة من أهمية المعلومة الإضافية المتمثلة في تغييرات الخزينة التي جنتها المؤسسة وتلك التي استعملتها خلال الدورة والتي يعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة عند تقديمها، كما يرى الكثير من المستعملين أن تغيرات الخزينة التي تمثل أصل التغيرات، وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية لان قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظرا المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائض، لان تلك الفوائض تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع استثمار[2].

الفرع الرابع: العناصر المكونة لقائمة تدفقات الخزينة تتكون قائمة تدفقات الخزينة من العناصر التالية[3]

أولا: عناصر التدفقات المتأتية من الأنشطة التشغيلية وتمثل الآثار النقدية للمعاملات والأحداث التي تدخل في تحديد نتيجة المؤسسة (صافي الدخل) غير تلك المتعلقة بالاستثمار والتمويل ومنها:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المدفوعات النقدية المدفوعة للموردين مقابل الحصول على سلع وخدمات؛
- المدفوعات النقدية للمستخدمين أو لحسابهم؛
- المقبوضات النقدية الناتجة عن منح حقوق، امتيازات الرسوم والعملات وغيرها من الإيرادات؛

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 129.

[2] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 79.

[3] محمد الصديق الفضيل، **المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص ص: 69- 70.

- المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركات التامين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض، أو أية مزايا تنتج عن بواليص التامين؛

- المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار؛

- المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بشراء أو بيع الأوراق المالية والسندات بغرض المضاربة.

ثانيا: عناصر التدفقات المتأتية من الأنشطة الاستثمارية وتتمثل في التدفقات النقدية الناتجة عن الحيازة أو التنازل أو استبدال الأصول الثابتة ومنها:

- المدفوعات النقدية للحيازة عن الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى؛

- المقبوضات النقدية من بيع الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والأصول الثابتة الأخرى؛

- المدفوعات النقدية التي تمت بغرض إما الحيازة على حقوق الملكية أو القروض لدى مؤسسات أو المساهمة في مشروعات مشتركة مع أطراف أخرى؛

- المقبوضات النقدية نتيجة التنازل عن حقوق الملكية أو عن القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى، أو عن حصصها لدى المشروعات المشتركة؛

- المقبوضات النقدية الناتجة عن تحصيل القروض والتسبيقات الموجودة لدى الأطراف الأخرى غير تلك الموجودة لدى المؤسسات المالية؛

- المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن العقود الآجلة، باستثناء تلك التي تم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة أو التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

ثالثا: عناصر التدفقات المتأتية من الأنشطة التمويلية وهي التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التي تؤدي إلى التغير في عناصر حقوق الملكية وعناصر الالتزامات طويلة الأجل، ومنها:

- المقبوضات النقدية الناتجة عن إصدار أسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية؛

- المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة إصدارها؛

- النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية، أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛

- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛

- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من اجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي.

الفرع الخامس: شكل قائمة تدفقات الخزينة حسب ما ورد في الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ، يمكن عرض قائمة تدفقات الخزينة بطريقتين وهما:

أولا: الطريقة المباشرة وهي الطريقة التي اقرها المشرع الجزائري، وتهدف الى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة (الزبائن، الموردين، الضرائب ...)، قصد الحصول على التدفق

النقدي الصافي ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي: انظر الملحق رقم 02، ص: 295

ثانيا: الطريقة غير المباشرة وهي الطريقة التي من خلالها يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال استبعاد العمليات التي ليس لها اثر نقدي والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي: انظر الملحق رقم 02، ص: 296

المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة

تعتبر قائمة التغير في الأموال الخاصة احد القوائم المالية التي اقرها النظام المحاسبي المالي حيث تتضمن تسوية حقوق الملكية بين آخر المدة وأول المدة إضافة إلى عناصر الأرباح والخسائر التي تعتبر كجزء من رؤوس الأموال الخاصة ولا تظهر في قائمة الدخل

الفرع الأول: تعريف قائمة تغير الأموال الخاصة

- تعريف 01: قائمة تغير الأموال الخاصة هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية ويكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي قد تحدث خلال الفترة، وكذا المسحوبات خلال نفس الفترة[1].

- تعريف 02: قائمة تغير الأموال الخاصة هي عبارة عن مصفوفة في جانب الأسطر العناصر التي تؤثر على الأموال الخاصة وفي جانب الأعمدة العناصر المعنية بالتغير (راس المال، علاوات الإصدار، فرق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة)، انطلاقا من عناصر السنة (n-2)، هذه القائمة تبين لنا كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة، وما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغيير، أما العناصر التي تفسر التغيرات في الأموال الخاصة نجد تغيير طرق إعادة التقييم الأرباح والخسائر غير المسجلة في قائمة حساب النتيجة، الأرباح الموزعة، رفع راس المال والنتيجة الصافية للدورة[2].

- تعريف 03: قائمة تغير الأموال الخاصة هي عبارة عن جدول تحليلي يبين الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية[3].

الفرع الثاني: مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

الفرع الثالث: العناصر المكونة لقائمة تغير الأموال الخاصة حدد النظام المحاسبي المالي العناصر الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تتعلق بالحركات الخاصة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيما يلي[4]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

---

[1] احمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 39.

[2] صلاح حواس، **مرجع سبق ذكره**، 185.

[3] القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات**، **مرجع سبق ذكره**، الفقرة: 250-1.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره**، ج 01، ص: 81.

- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة والتي لها اثر مباشر على راس المال الخاص؛

- حركة راس المال (زيادة، نقصان، استرجاع) - إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

الفرع الرابع: شكل قائمة تغير الأموال الخاصة انظر الملحق رقم 02، ص: 297

المطلب الخامس: الملحق

إن الملحق هو عبارة عن وثيقة مالية هامة تسمح بفهم كيفيات إعداد القوائم المالية السالفة الذكر وتحديد الطرق المحاسبية التي تم اعتمادها للقيام بذلك، ثم إعطاء تفاصيل ومعلومات تسمح بالفهم الصحيح والقراءة السليمة للقوائم المالية، ويتضمن الملحق المعلومات التالية[1]:

- تقديم المعلومات عن القواعد المعتمدة في إعداد القوائم المالية والطرق المحاسبية التي تم اختبارها وتطبيقها على الصفقات والأحداث الهامة التي تترجمها تلك القوائم؛

- تقديم المعلومات التي تفرض المعايير المحاسبية الدولية تقديمها والتي لا تظهر في أي قائمة من القوائم المالية المعدة؛

- تقديم المعلومات التكميلية التي لا تفرضها المعايير المحاسبية الدولية ولا تظهر في القوائم المالية، ولكنها ضرورية للفهم الشامل والدقيق والسليم لعناصر القوائم المالية؛

وتجدر الإشارة انه يجب تبيين كل تغيير في عرض القوائم المالية أو تغيير في الطرق المحاسبية التي تم الاعتماد عليها، مع إظهار معلومات تسمح بتحقيق مبدأ قابلية المقارنة.

كما يتضمن الملحق معلومات أخرى أساسية نذكر منها ما يلي:

- تصريح أو حكم ضمني من إدارة الوحدة على أن القوائم المالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛

- معلومات عن الفرضيات المستقبلية المتوقعة وعن كل تقييم غير مؤكد قد يؤدي إلى تعديلات مهمة للمبالغ المسجلة في الأصول والخصوم خلال الدورة المقبلة وتحديد طبيعتها ومبلغها في أخر ميزانية تم إعدادها؛

- مبلغ الأرباح الموزعة المقترح للدورة المعنية والأرباح الموزعة قيد التسديد المتعلقة بالتوزيعات السابقة التي لم يتم دفعها بعد، وكذا المبلغ حسب السهم الموافق؛

- مبلغ الأرباح الموزعة ذات الأولوية التي تبقى قيد التحميل؛

- كل المعلومات ذات الطبيعة العامة، إلا إذا كانت هذه المعلومات منشورة ومصرح بها في مكان آخر، مثل الشكل القانوني للوحدة، عنوانها، بلد النشاط، عنوان مقرها الاجتماعي، طبيعة العمليات التي تقوم بها وأنشطتها الأساسية، اسم الشركة الأم ...الخ

[1] سفيان بن بلقاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 87.

خلاصة الفصل الثالث

اعتبر الإفصاح من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

من أجل الوصول إلى إفصاح عام وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.

يهدف الاتجاه المعاصر في الإفصاح إلى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف لم يعد الإفصاح يقتصر على تقديم المعلومات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة، التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم، ومن أمثلتها المعلومات المرتبطة بالتنبؤات المالية وإعداد التقارير القطاعية والمرحلية والمعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار، وهو إفصاح إعلامي يتم بغرض تحقيق الملاءمة للمعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض القوائم المالية

تمهيد

على غرار العديد من الدول شرعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية كليا أو تتكيف مع خصوصياتها.

فباشرت في سنٍ العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي (SCF)، وبالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات التي شرع في تطبيقها سنة 2010، مما يحتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

ونظرا لمباشرة المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية لها، واكتفائهم بالجانب النظري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي فقط، مما صعب لنا إجراء دراسة تطبيقية وكذلك نقص الأبحاث في الجانب التقني بخلاف الجانب النظري، مما ارتأينا أن تكون دراستنا عن طريق توزيع إستبيان على مختلف الفئات المستخدمة للقوائم المالية.

ونهدف من خلال هذا الفصل، للتطرق إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع بحثنا والتي سيتم تداولها ضمن سياق الفصل، وعليه سوف نتطرق إلى وصف وتحليل توزيع عينة الدراسة، وتحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام علاقة الارتباط، واستخدام نموذج الانحدار المتعدد.

المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحضى بها الجانب الميداني (التطبيقي) لإنجاز هذه الدراسة، فقد إستهدف الطالب من خلال هذا المبحث إعطاء فكرة توضيحية لأهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني فضلا عن الأساليب الإحصائية التي إتبعها الطالب لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في إستمارة الإستبيان، وذلك بهدف قياس وتحليل الإختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاورها الإستبيانية، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بهدف الوصول إلى نتائج واقعية

المطلب الأول: الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز الوسائل والأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة، كما سنتطرق إلى طرق دراسة الصدق والثبات والإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان

الفرع الأول: منهجية الدراسة تهدف الدراسة إلى التعرف على تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، ومن ثم توجب علينا إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

أولا: مصادر البيانات الثانوية تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنيت.

ثانيا: مصادر البيانات الأولية تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم إستبيان كأداة رئيسية للبحث، وقام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبيان من خلال البرنامجين التاليين: البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج EXEL

الفرع الثاني: أداة الدراسة لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، قام الباحث ببناء وتصميم إستبيان الدراسة مستفيدا من الدراسات السابقة وإستشارة ذوي الخبرة والإختصاص في هذا المجال من أكاديميين ومهنيين، وقد إشتمل الإستبيان على جزئين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالمؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، العمر، سنوات الخبرة، معلومات حول المؤسسة، وهي بيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة وقد احتوى هذا الجزء على 07 فقرات، أما الجزء الثاني من الإستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى التعرف على تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وقد إحتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 54 فقرة، حيث تعلقت الفقرات من 8- 20 بالمحور الأول والمعنون بـ

واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والفقرات من 21- 33 بالمحور الثاني والمعنون بـ: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية، والفقرات من 34- 47 بالمحور الثالث والمعنون بـ: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، والفقرات من 48- 61 بالمحور الرابع والمعنون بـ: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية.

وعند وضع هذه الإستبانة تم الأخذ بعين الإعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

وقد تم إستهداف عينة الدراسة بالتركيز على عدد كبير من الفئات الداخلية والخارجية لمستخدمي القوائم المالية (أساتذة جامعيين متخصصين، محافظي الحسابات، مسيري المؤسسات، البنوك، مصلحة الضرائب، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين).

وقد تم إستخدام مقياس(likert) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الإستبيان، وذلك لقياس إستجابات المستجوبين لفقرات الإستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (04- 01) يوضح درجات إجابة المستجوبين

الإستجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

كما أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا بإستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للإستفادة منها فيما بعد تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار التالي للحكم على الإتجاه عند إستخدام مقياس ليكرت الخماسي وهو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04- 02) يوضح مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي		المعدل النسبي		درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى		
4.20	5.00	%84	%100	موافق تماما	درجة كبيرة جدا
3.40	4.19	%68	%83.8	موافق	درجة كبيرة
2.60	3.39	%52	%67.8	محايد	درجة متوسطة
1.80	2.59	%36	%51.8	غير موافق	درجة صغيرة
1.00	1.79	%20	%35.8	غير موافق تماما	درجة صغيرة جدا

المصدر: من إعداد الطالب

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

المدى = الحد الأعلى – الحد الأدنى = 5-1= 4

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)

طول الفئة = 4 ÷ 5 = 0.8 (المدى ÷ أكبر قيمة في المقياس)

إضافة هذه القيمة(0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها كما هو مبين في الجدول السابق.

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه استحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة، ولقد تم توزيع 200 إستبانة على جميع أفراد العينة، واسترداد 185 إستبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد إستبعاد الإستبيانات الملغاة نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، ولقد تم الإهتمام بإختيار شريحة الأفراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة، بحيث تم الوصول إلى أكبر شريحة من الأفراد المستفيدة من القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات الجزائرية، وإختيار شريحة أفراد العينة من الشرائح الإجتماعية التي تمتلك قدر من الخبرات العلمية والعملية في المجال المحاسبي وتطبيقاته العملية، وذلك بهدف التمكن من الوصول إلى أكبر قدر ممكن من النتائج الواقعية والاستفادة منها في الدراسة، والجدول التالي يوضح الفئات المستهدفة من عينة الدراسة ومجال عملها.

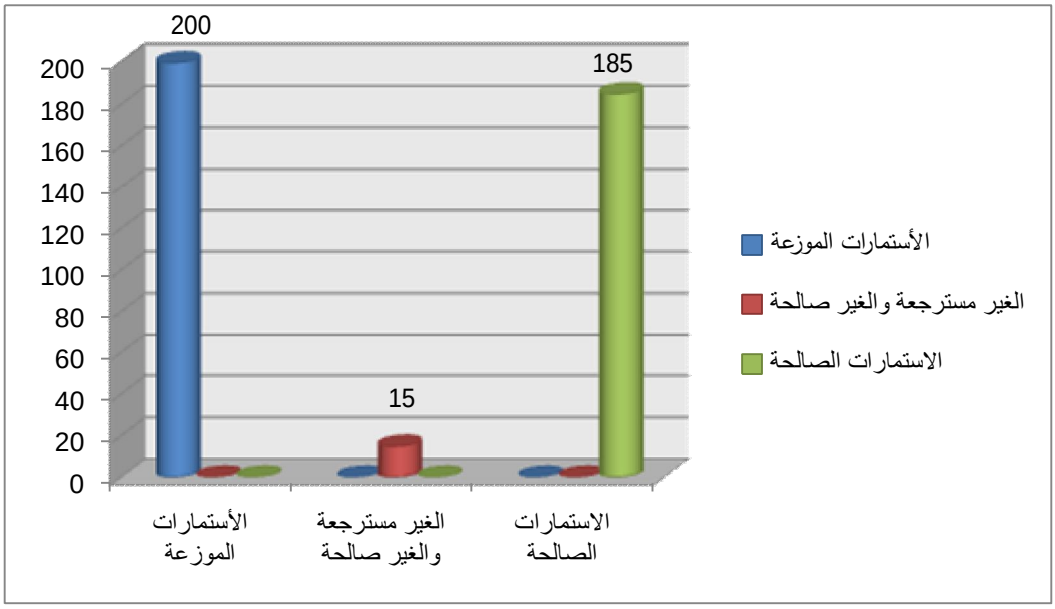
على غرار الدراسات التى تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 200 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 185 استمارة متوفرة فيها شروط البحث العلمي.

الجدول رقم (04- 03) يوضح الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـــــان	الاستبيـــان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	200	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	15	%7.5
عدد الاستمارات الصالحة	185	%92.5

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (04- 01) يوضح التمثيل البياني للإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

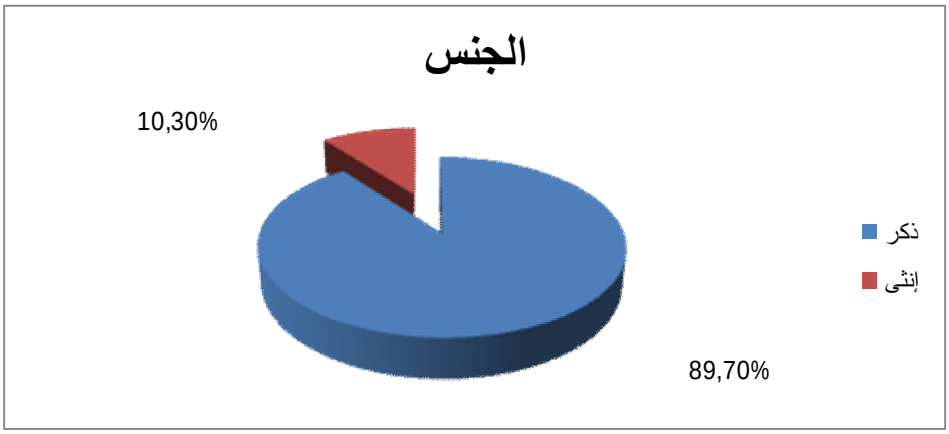
الفرع الأول: خصائص العينة حسب الجنس

الجدول رقم (04- 04) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	166	89.7
انثى	19	10.3
المجموع	185	100%

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على بيانات الاستبيان

الشكل رقم (04- 02) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول السابق

نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 89.70%، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة 10.30%، يرجع هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة مقابل عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بامتهان المحاسبة سواء كمهنة حرة أو كوظيفة.

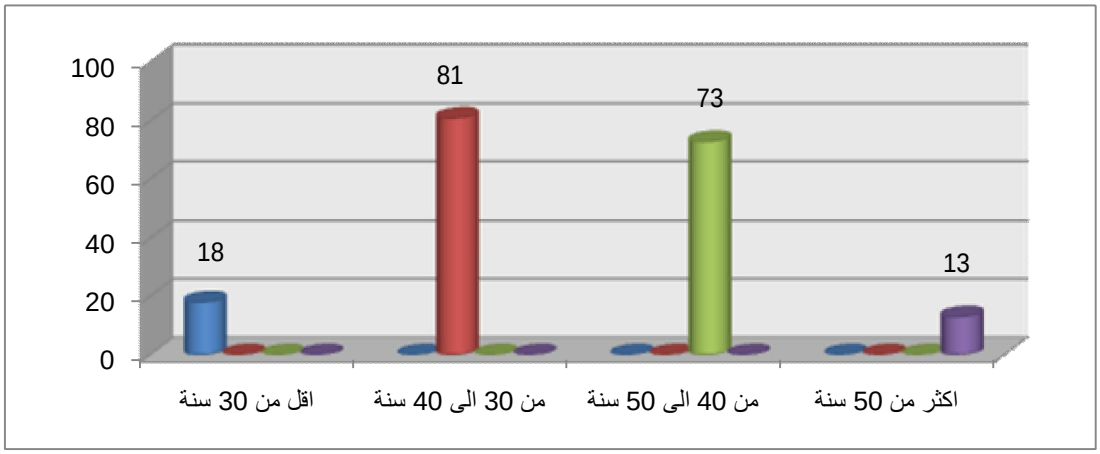
الفرع الثاني: خصائص العينة حسب الفئة العمرية

الجدول رقم (04- 05) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	18	%9.7
من 30 إلى 40 سنة	81	%43.8
من 40 إلى 50سنة	73	%39.5
اكبر من 50 سنة	13	%7
المجموع	185	%100

المصدر : من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 03) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين 30 إلى اقل من 40 سنة، و قد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 واقل من 40 والفئة الثالثة من 40 إلى اقل من 50 سنة والفئة الأخيرة أكثر من 50 سنة و قد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 43.8% تليها الفئة الثالثة بنسبة 39.5% ثم الفئة الأولى بنسبة 9.7% في الأخير الفئة الأخيرة بنسبة 7%. ويمكن تفسير هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بسبب تركيزنا و ميلنا للأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً لافتراضنا أنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد على التعامل الجيد مع الاستمارة كما هو موضح في الشكل.

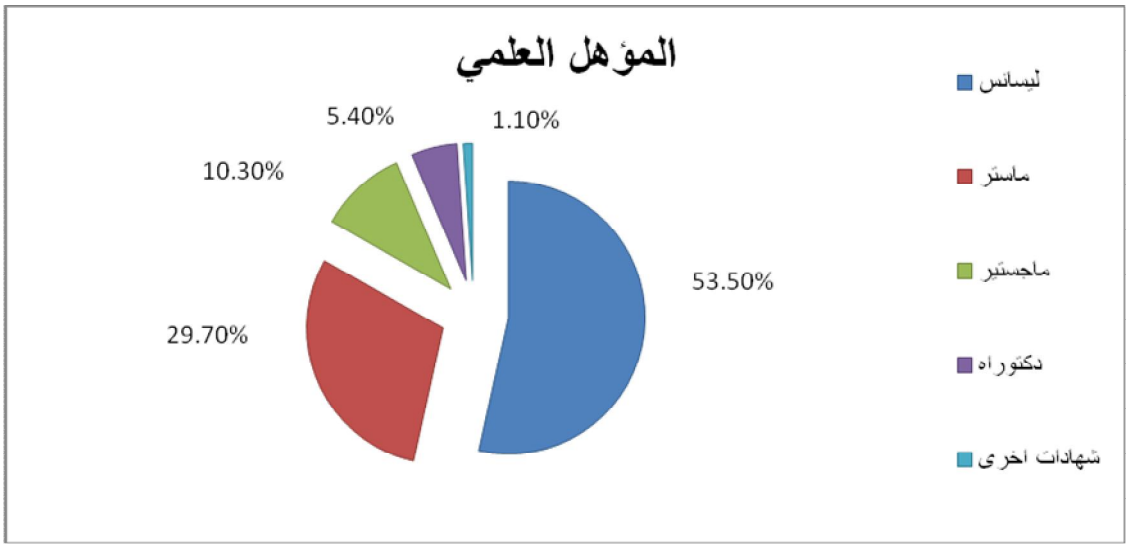
الفرع الثالث: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (04- 06) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	99	%53.5
ماستر	55	%29.7
ماجستير	19	%10.3
دكتوراه	10	%5.4
شهادات اخرى	2	%1.1
المجموع	**185**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 04) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

نلاحظ أن اكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 53.50% للأفراد الحائزين على شهادة ليسانس، وتليها الأفراد الحائزون على شهادة ماستر بنسبة 29.70%، بعدها فئة المتحصلون على شهادة ماجستير بنسبة 10.30%، بعدها فئة الدكاتره بنسبة 5.40%، في الأخير فئة المتحصلون على شهادات أخرى بنسبة 1.10%.

يفسر التركيز الكبير للفئة الأولى (الحائزين على شهادة الليسانس) لاعتمادنا في الدارسة على مجموعة كبيرة من الإطارات في المؤسسات (لمحاسبة والمالية)، محاسبين معتمدين، محافظي حسابات وخبراء محاسبيين، و هذه الرتب المهنية تشترط شهادة ليسانس في المحاسبة للحصول عليها.

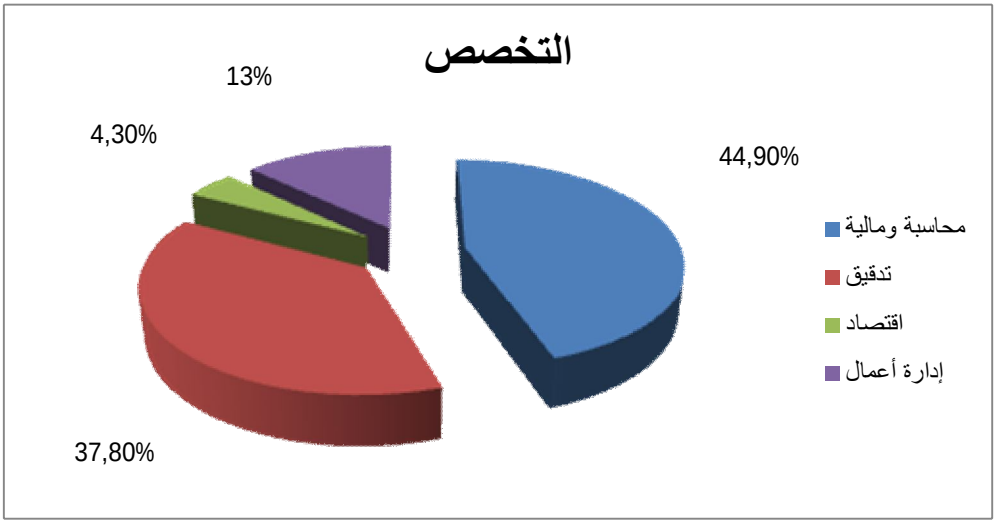
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (04- 07) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة ومالية	83	44.9%
تدقيق	70	37.8%
اقتصاد	8	4.3%
إدارة أعمال	24	13%
المجموع	**185**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 05) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة تخصص محاسبة ومالية هي الأكبر والبالغ عددها 83 فرد بنسبة 44.90%، أما نسبته 37.80% فيمثل تخصص تدقيق بعدد أفراد بلغ 70 فرد، تليها فئة إدارة أعمال بنسبة 13% بعدد أفراد 24 فرد، في الأخير تخصص إقتصاد بنسبة 4.30% بعدد أفراد 8.

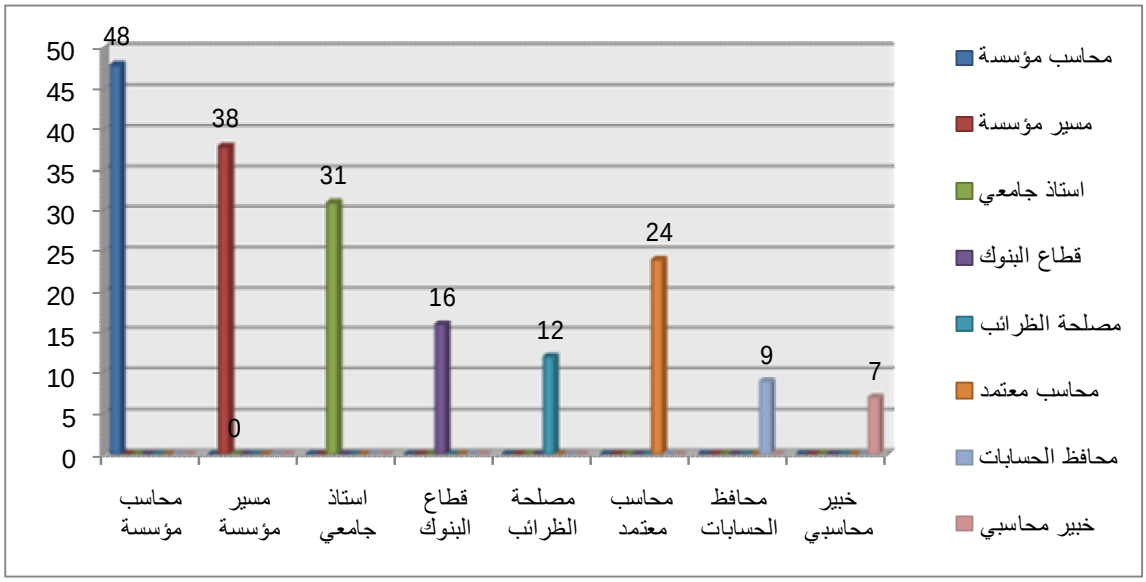
الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المهنة

الجدول رقم (04- 08) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	العدد	النسبة
محاسب مؤسسة	48	% 25.9
مسير مؤسسة	38	% 20.5
أستاذ جامعي متخصص	31	% 16.8
قطاع البنوك	16	% 8.6
مصلحة الضرائب	12	% 6.5
محاسب معتمد	24	% 13
محافظ حسابات	9	% 4.9
خبير محاسبي	7	% 3.8
المجموع	**185**	% **100**

المصدر : من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 06) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

من خلال الاستمارات وتبويبها حسب الوظيفة، وجدنا أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة محاسب مؤسسة بنسبة 25.90%، وتليها وظيفة مسير مؤسسة بنسبة 20.50%، وتليها الأساتذة الجامعيين المتخصصين بنسبة 16.80%، في حين الذين يمارسون مهنة محاسب معتمد بنسبة 13%، أما الوظيفة التي تليها الذين يعملون في قطاع البنوك بنسبة 8.6%، وكذا الذين يعملون في مصلحة الضرائب بنسبة 6.5%، تليها مهنة محافظ حسابات بنسبة 4.90%، في الأخير مهنة الخبير بنسبة 3.80%.

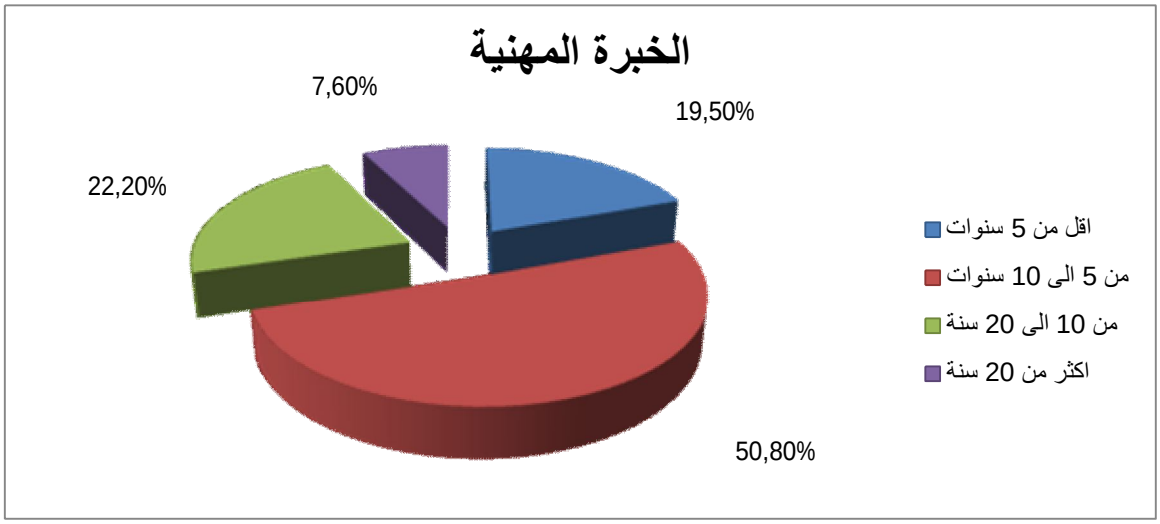
الفرع السادس: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (04- 09) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

السنوات	العدد	النسبة
أقل من5 سنوات	36	% 19.5
من 5 إلى 10 سنوات	94	% 50.8
من 10 إلى 20 سنة	41	% 22.2
أكثر من 20سنة	14	% 7.6
المجموع	**185**	% **100**

المصدر : من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 07) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على أربعة فئات، كل فئة لها مدى من 5 إلى 10 سنوات، حيث بلغت نسبة 50.80% للفئة من 5 إلى 10 سنوات، تليها نسبة 22.20% للفئة من 10 إلى 20 سنة، تليها نسبة 19.50% للفئة اقل من 5 سنوات، في الأخير فئة أكثر من 20 سنة بنسبة 7.60%.

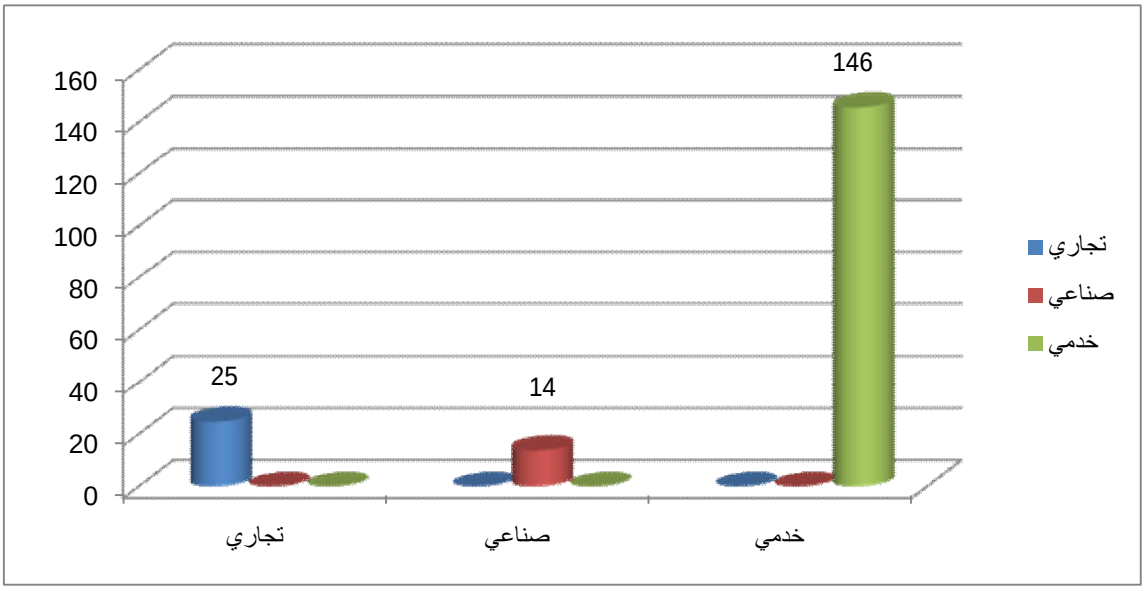
الفرع السابع: خصائص العينة حسب نشاط المؤسسة

الجدول رقم (04- 10) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة

التخصص	العدد	النسبة
تجاري	25	% 13.5
صناعي	14	% 14
خدمي	146	% 78.9
المجموع	**185**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 08) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

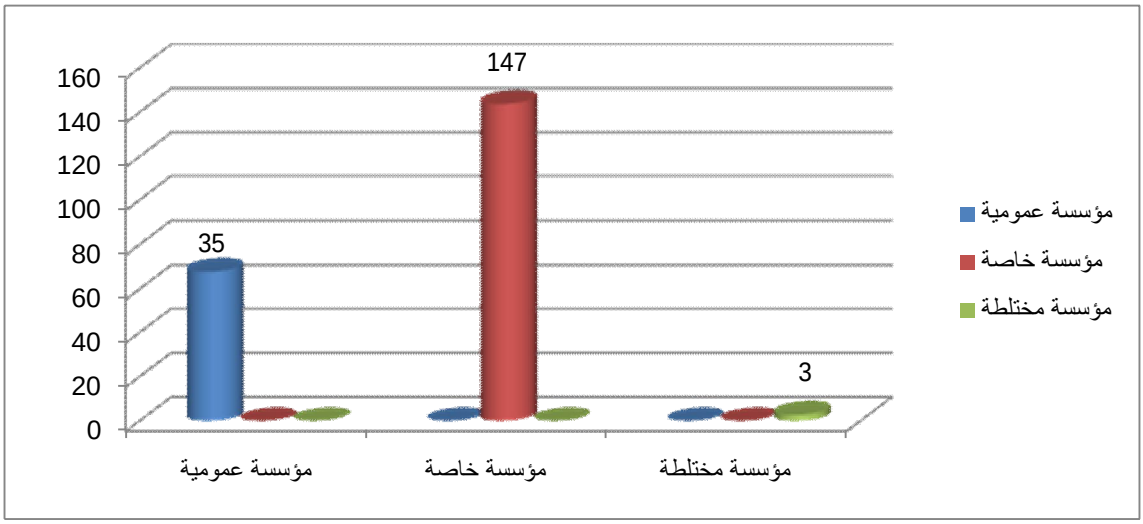
الفرع الثامن: خصائص العينة حسب قطاع المؤسسة

الجدول رقم (04- 11) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب قطاع المؤسسة

التخصص	العدد	النسبة
مؤسسة عامة	35	% 18.91
مؤسسة خاصة	147	% 79.45
مؤسسة مختلطة	3	% 1.64
المجموع	**185**	% **100**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04- 09) يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب قطاع المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على الجدول أعلاه

على أساس القطاعات الاقتصادية، قمنا بتصنيف المؤسسات المشكلة للعينة و كذا المهن الحرة، غذ تمثل نسبة 61.60% مؤسسات القطاع الخاص وتنتمي نسبة 36.80% لمؤسسات القطاع العام وفي الأخير ما نسبته 1.60% من المؤسسات التي تنتمي للقطاع المختلط.

المبحث الثاني: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان (Reliability)

سنقوم من خلال هذا المبحث بدراسة ثبات وصدق الاستبيان عن طريق التحكيم، معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، والتجزئة النصفية (Split-Half Coefficient).

المطلب الأول: التحكيم

تم عرض الإستبانة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين ومن لهم خبرة وإطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الفقرات التي تضمنها الإستبيان، وقد أخذ الباحث بآراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات، كما تم تعديل فقرات أخرى، حتى تم التوصل للصورة النهائية للإستبيان.

الفرع الأول: طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) تم إستخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان كطريقة ثانية لقياس الثبات وسنوضحها كما يلي:

أولا: الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الأول، تم إستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الإستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

الجدول رقم (04- 12) يوضح الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المصحح
01	أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر	0.967	0.801
02	الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين	0.966	0.877
03	يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية	0.967	0.813
04	تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح	0.967	0.832
05	تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	0.967	0.827

06	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين	0.967	0.833
07	تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي	0.966	0.857
08	الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين	0.966	0.838
09	ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية	0.966	0.881
10	إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية	0.968	0.760
11	للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة	0.967	0.818
12	التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة	0.966	0.853
13	الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر	0.968	0.787

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (04- 12) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 96.9%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثانيا: الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني، تم إستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الإستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

الجدول رقم (04- 13) يوضح الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثاني: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المصحح
01	يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة	0.964	0.765
02	يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	0.961	0.895
03	سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	0.962	0.858
04	سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية	0.963	0.798
05	عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	0.962	0.842
06	غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	0.962	0.865
07	عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	0.963	0.829
08	عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة	0.963	0.826
09	يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية	0.962	0.842
10	إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	0.967	0.641
11	إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي	0.963	0.810
12	يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.962	0.842
13	يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	0.964	0.782

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (04- 13) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% ، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثالثا: الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني، تم إستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الإستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا

الجدول رقم (04- 14) يوضح الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المصحح
01	يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة	0.975	0.639
02	سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية	0.971	0.860
03	هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)	0.971	0.847
04	إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض	0.971	0.868
05	غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة	0.971	0.862
06	يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية	0.971	0.843
07	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية	0.971	0.871
08	يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية	0.971	0.840
09	قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة	0.970	0.887

	عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)		
10	الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة	0.970	0.886
11	إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون	0.970	0.883
12	ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة	0.971	0.851
13	يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات	0.972	0.811
14	المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة	0.972	0.806

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (04- 14) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

رابعا: الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني، تم إستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الإستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

الجدول رقم (04- 15) يوضح الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع: تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المصحح
01	تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها	0.780	0.179
02	تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة	0.739	0.589
03	يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية	0.750	0.461
04	يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات	0.756	0.396

	المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة		
05	سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.762	0.334
06	تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق	0.770	0.268
07	الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي	0.748	0.492
08	الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية	0.749	0.472
09	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة	0.740	0.590
10	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة	0.783	0.113
11	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)	0.744	0.867
12	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها	0.763	0.312
13	تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها	0.750	0.457
14	تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا	0.763	0.335

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (04- 15) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 77.1%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

خامسا: صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة محاور الإستبيان، تم إستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الإستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

الجدول رقم (04- 16) يوضح معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبيان

الرقم	محتوى المحور	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي	0.969	.0000
02	مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية	0.966	.0000
03	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	0.973	.0000
04	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية	0.771	.0000

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (04- 17) يوضح معامل الثبات (طريقة ألفا كرو نباخ)

الرقم	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الإرتباط	معامل الإرتباط المصحح
01	واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي	13	0.969	0.9612
02	مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية	13	0.966	0.9235
03	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	14	0.973	0.8666
04	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية	14	0.771	0.9137
	جميع الفقرات	54	0.944	0.9715

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال الجدول رقم(04- 17) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 70%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الثاني: طريقة التجزئة النصفية (*Split-Half Coefficient*) تم إيجاد معامل الإرتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الإرتباط بإستخدام معامل إرتباط سيبرمان براون للتصحيح حسب المعادلة التالية:

- معامل الثبات=2 r ÷ r+1 حيث:
- R : يمثل الإرتباط أو الجذر التربيعي لمعامل الارتباط، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04- 18) يوضح معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الإرتباط	معامل الثبات
01	واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسب المالي	13	0.969	0.984
02	تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية	13	0.966	0.983
03	يبين الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الثالث اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية	14	0.973	0.986
04	يبين الصدق والثبات الداخلي لفقرات المحور الرابع تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية	14	0.771	0.878

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال جدول رقم (04- 18) أن قيمة معامل إرتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل إرتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 70%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المطلب الثاني: تحليل واختبار محاور الدراسة

سوف يضم هذا المطلب جزئين، الجزء الأول يتعلق بالنتائج الوصفية للدراسة أما الجزء الثاني فيتعلق بالنتائج الاحصائية للدراسة (المخرجات الإحصائية).

الفرع الأول: النتائج الوصفية للدراسة

أولا: النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (04- 19) يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1.أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر	40	92	27	24	2	3.78	0.967	11
2.الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين	46	87	28	20	4	3.82	0.999	9
3.يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية	37	84	41	21	2	3.72	0.948	13
4..تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح	57	90	19	15	4	3.98	0.967	4
5..تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	43	97	25	18	2	3.87	0.917	8
6.المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين	44	98	13	26	4	3.82	1.019	10
7.تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي	57	79	30	19	-	3.94	0.939	7
8.الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية	64	92	15	12	2	4.10	0.882	2

قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين								
9.ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية	**83**	**74**	**14**	**14**	**-**	**4.22**	**0.884**	**1**
10.إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية	**45**	**99**	**12**	**27**	**2**	**3.94**	**0.864**	**6**
11.للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة	**43**	**102**	**2**	**28**	**-**	**3.95**	**0.803**	**5**
12.التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة	**49**	**100**	**11**	**23**	**2**	**3.99**	**0.853**	**3**
13.الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر	**44**	**81**	**25**	**34**	**1**	**3.77**	**0.981**	**12**
المتوسط العام حول واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)						**3.91**	**0.792**	

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.91) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19)، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.792) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(4.22>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(4.10>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين؛

- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(3.99>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة؛

- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.98>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة تعاني العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح؛

- في الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي(3.95>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة؛

- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.94>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(3.94>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي؛

- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.87>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على اشتمال القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.82>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين؛

- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.82>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين؛

- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.78>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة أصبح غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر؛

- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(3.77>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر؛

- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.72>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة يعتمد على الاجتهادات والأحكام الشخصية.

ثانيا: النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (04- 20) يوضح آراء عينة الدراسة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية

العبارات	الاستجابات						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1.يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية واعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة	31	90	28	32	4	3.61	1.027	13
2.يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	42	93	26	20	4	3.81	0.981	11
3.سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	35	96	33	19	2	3.77	0.910	12
4.سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية	44	98	23	16	4	3.88	0.944	7
5.عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	38	104	25	16	2	3.86	0.877	8
6.غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	57	90	11	23	4	3.94	1.030	5

7.عـدم تـوفر العنصـر البشـري المؤهـل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	48	86	31	20	-	3.88	0.921	6
8.عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة	60	96	14	13	2	4.01	0.881	3
9.يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية	71	85	15	14	-	4.15	0.865	1
10.إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	45	89	32	17	2	3.85	0.930	9
11.إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي	40	111	20	14	-	3.96	0.793	4
12.يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي	51	101	21	10	2	4.02	0.840	2
13.يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	54	74	31	26	-	3.84	1.001	10
المتوسط العام حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية						3.90	0.779	

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.90) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.779) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3<4.15) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي يعاني من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(3<4.02) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المجلس الوطني للمحاسبة يلعب دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3<4.01) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة؛

- في الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي(3<3.96) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3<3.94) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(3<3.88) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3<3.88) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية؛

- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3<3.86) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3<3.85) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(3<3.84) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يؤدي الى تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات؛

- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.81>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي يكفل إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.77>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيضمن الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية؛

- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.61>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي يوفر القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة.

ثالثا: النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (04- 21) يوضح نتائج اَراء عينة الدراسة حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية

	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1.يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة	34	95	22	29	5	3.67	1.034	**14**
2.سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية	41	110	18	12	4	3.93	0.879	**3**
3.هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)	40	95	22	28	-	3.79	0.950	**12**
4.إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض	39	97	27	20	2	3.82	0.926	**9**

5.غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة	42	95	25	19	4	3.82	0.970	**10**
6.يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية	40	93	25	23	4	3.77	0.997	**13**
7.تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية	41	99	23	20	2	3.85	0.926	**6**
8.يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية	14	97	33	13	2	3.88	0.864	**5**
9.قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)	53	95	21	10	6	3.97	0.995	**1**
10.الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة	52	88	24	19	2	3.91	0.957	**4**
11.إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون	40	99	27	20	4	3.81	0.990	**11**
12.ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (إتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة	47	85	31	20	2	3.84	0.964	**8**
13.يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات	55	88	24	14	4	3.95	0.963	**2**

14.المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة	46	85	36	16	2	3.85	0.932	**7**
المتوسط العام حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية						**3.85**	**0.819**	

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.85) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.819) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.97>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)؛

- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(3.95>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي يطبق بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات؛

- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.93>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية سيضفي مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.91>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؛

- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3.88>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن مبدأ التكلفة التاريخية يعاني من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية؛

- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(3<3.85) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عملية القياس المحاسبي يعتمد بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية؛

- في الفقرة رقم (14) بلغ الوسط الحسابي(3<3.85) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة؛

- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(3<3.84) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي ينص على ثبات طرق القياس والتقييم (إتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة؛

- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3<3.82) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض؛

- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3<3.82) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة؛

- في الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي(3<3.81) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون؛

- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3<3.79) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)؛

- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3<3.77) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس مؤشرات داخلية وخارجية؛

- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3<3.67) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن النظام المحاسبي المالي يوفر طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة.

رابعا: النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الرابع

الجدول رقم (04- 22) يوضح نتائج اَراء عينة الدراسة حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية

العبارات	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1.تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها	74	91	13	7	-	4.25	0.748	7
2.تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة	77	97	11	-	-	4.36	0.592	3
3.يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية	52	110	18	5	-	4.13	0.687	13
4.يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة	63	112	7	3	-	4.27	0.610	6
5.سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي	61	119	2	3	-	4.29	0.570	5
6.تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم	64	101	11	9	-	4.19	0.753	10

المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق								
7.الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي	55	115	15	-	-	4.22	0.577	9
8.الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية	74	96	15	-	-	4.13	0.618	14
9.يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة	106	71	8	-	-	4.53	0.581	1
10.يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة	54	121	1	9	-	4.19	0.677	11
11.يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)	53	124	8	-	-	4.24	0.522	8
12.يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق	76	107	2	-	-	4.40	0.513	2

المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها								
13.تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها	65	95	20	5	-	4.19	0.731	12
14.تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا	83	82	14	6		4.31	0.750	4
المتوسط العام حول تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية						4.28	0.322	

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.28) والذي يقع بين(4.20) وأقل من (5.00)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق تماما والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.322) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(4.53>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة؛

- في الفقرة رقم (12) بلغ الوسط الحسابي(4.40>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها؛

- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(4.36>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعتبر ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛

- في الفقرة رقم (14) بلغ الوسط الحسابي(4.31>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن المؤسسة تفصح عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا؛

- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(4.29>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها سيضل مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(4.27>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن النظام المحاسبي المالي يتوسع في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة؛

- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(4.25>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها؛

- في الفقرة رقم (11) بلغ الوسط الحسابي(4.24>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)؛

- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.22>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق تماما على أن الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي؛

- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(4.19>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق؛

- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(4.19>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة؛

- في الفقرة رقم (13) بلغ الوسط الحسابي(4.19>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تتوفر على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها؛

- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(4.13>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية؛

- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(4.13>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على **ان** الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية**.**

الفرع الثاني: النتائج الإحصائية للدراسة بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختيار " **T** " للعينة البسيطة **One Sample T text** عند مستوى دلالة **5%** و ذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان.

و كانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت **Sig(α) > 5%** :
- رفض الفرضية العدمية إذا كانت **Sig (α) < 5%** :

أولا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (04- 23) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

الرقم	نص السؤال	قيمة T	الدلالـــة sig	الوسط الحسابي
01	أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر	10.953	0.000	3.78
02	الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين	11.106	0.000	3.82
03	يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية	10.314	0.000	3.72
04	تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح	13.767	0.000	3.92
05	تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على	12.902	0.000	3.87

	معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية			
06	المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين	10.965	0.000	3.82
07	تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي	13.619	0.000	3.94
08	الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين	17.010	0.000	4.10
09	ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية	18.788	0.000	4.22
10	إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية	14.728	0.000	3.94
11	للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة	16.120	0.000	3.95
12	التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة	15.767	0.000	3.99
13	الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر	10.644	0.000	3.77

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " **T** " للعينة البسيطة، فتشير إلى النتائج كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة T (18.788) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة T (17.010) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين؛

- في الفقرة رقم (12) بلغت قيمة T (15.767) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة؛

- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة T (13.767) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة تعاني العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح؛

- في الفقرة رقم (11) بلغت قيمة T (16.120) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن التوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة؛

- في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة T (14.728) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة T (13.619) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي؛

- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة T (12.902) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على اشتمال القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة T (11.106) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين؛

- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة T (10.965) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على ان المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين؛

- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T (10.953) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة أصبح غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر؛

- في الفقرة رقم (13) بلغت قيمة T (10.644)) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر؛

- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة T (10.314) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة يعتمد على الاجتهادات والأحكام الشخصية.

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (04- 24) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	نص السؤال	قيمة T	الدلالـة sig	الوسط الحسابي
01	يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة	8.015	0.000	3.61
02	يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	11.169	0.000	3.81
03	سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	11.550	0.000	3.77
04	سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية	12.610	0.000	3.88
05	عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	13.408	0.000	3.86
06	غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	12.348	0.000	3.94
07	عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	12.929	0.000	3.88
08	عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة	16.600	0.000	4.08
09	يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية	18.098	0.000	4.15
10	إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	12.494	0.000	3.85
11	إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي	16.414	0.000	3.96
12	يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي	16.537	0.000	44.02
13	يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	11.455	0.000	3.84

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " **T** " للعينة البسيطة، فتشير إلى النتائج كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة T (18.098) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يعاني من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (12) بلغت قيمة T (16.537) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن المجلس الوطني للمحاسبة يلعب دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة T (16.600) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة؛

- في الفقرة رقم (11) بلغت قيمة T (16.414) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة T (12.348) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة T (12.929) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة T (12.610) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية؛

- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة T (13.408) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة T (12.494) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (13) بلغت قيمة T (11.455) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يؤدي الى تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات؛

- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة T (11.169) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يكفل إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة T (11.550) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيضمن الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية؛

- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T (8.015) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يوفر القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة.

ثالثا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (04- 25) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد القوائم المالية

الرقم	نص السؤال	قيمة T	الدلالـة sig	الوسط الحسابي
01	يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة	8.813	0.000	3.67
02	سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية	14.390	0.000	3.93
03	هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)	11.372	0.000	3.79
04	إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض	11.990	0.000	3.82
05	غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة	11.521	0.000	3.82
06	يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية	10.468	0.000	3.77
07	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية	12.466	0.000	3.85
08	يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة	13.869	0.000	3.88

	تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية			
09	قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)	13.781	0.000	3.97
10	الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة	12.980	0.000	3.91
11	إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون	11.138	0.000	3.81
12	ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (إتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة	11.816	0.000	3.84
13	يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات	13.440	0.000	3.95
14	المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة	12.388	0.000	3.85

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " **T** " للعينة البسيطة، فتشير إلى النتائج كتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة T (13.781) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل توافق على أن قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)؛

- في الفقرة رقم (13) بلغت قيمة T (13.440) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يطبق بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات؛

- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة T (14.390) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية سيضفي مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية؛

- في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة T (12.980) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؛

- في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة T (13.869) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن مبدأ التكلفة التاريخية يعاني من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية؛

- في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة T (12.477) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن عملية القياس المحاسبي يعتمد بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية؛

- في الفقرة رقم (14) بلغت قيمة T (12.388) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة؛

- في الفقرة رقم (12) بلغت قيمة T (11.816) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي ينص على ثبات طرق القياس والتقييم (إتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة؛

- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة T (11.990) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض؛

- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة T (11.521) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة؛

- في الفقرة رقم (11) بلغت قيمة T (3.81>3) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون؛

- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة T (11.731) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إن هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)؛

- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة T (10.468) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إن اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس مؤشرات داخلية وخارجية؛

- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T (8.813) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على إن النظام المحاسبي المالي يوفر طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة.

رابعا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الرابع

الجدول رقم (04- 26) يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الافصاح) عناصر القوائم المالية

الرقم	نص السؤال	قيمة T	الدلالـة sig	الوسط الحسابي
01	تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها	22.791	0.000	4.25
02	تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة	31.180	0.000	4.36
03	يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية	22.361	0.000	4.13
04	يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة	28.320	0.000	4.27
05	سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي	30.690	0.000	4.29
06	تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق	21.475	0.000	4.19
07	الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي	28.648	0.000	4.22
08	الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية	29.047	0.000	4.32
09	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة	35.819	0.000	4.53
10	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة	23.885	0.000	4.19
11	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)	32.421	0.000	4.24

12	يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها	37.128	0.000	4.40
13	تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها	22.121	0.000	4.19
14	تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا	23.730	0.000	4.31

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار " **T** " للعينة البسيطة، فتشير إلى النتائج كالتالي:

- في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة T (35.819) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة؛

- في الفقرة رقم (12) بلغت قيمة T (37.128) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها؛

- في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة T (31.180) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعتبر ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛

- في الفقرة رقم (14) بلغت قيمة T (23.730) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05مما يدل على أن المؤسسة تفصح عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا؛

- في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة T (30.690) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها سيضل مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة T (28.320) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يتوسع في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة؛

- في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة T (22.791) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها؛

- في الفقرة رقم (11) بلغت قيمة T (32.421) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)؛

- في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة T (28.648) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي؛

- في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة T (21.475) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق؛

- في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة T (23.885) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة؛

- في الفقرة رقم (13) بلغت قيمة T (22.121) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تتوفر على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها؛

- في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة T (22.361) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية؛

- في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة T (29.047) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على **ان** الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية.

المطلب الثالث: تحليل الفقرات وإختبار الفرضيات بإستخدام علاقة الإرتباط (Corrélation dePearson)

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بعرض وتحليل نتائج إختبار فقرات وفرضيات الدراسة بإستخدام إختبار علاقة الإرتباط بمعامل بيرسون (Corrélation de Pearson)

الفرع الأول: بالنسبة للفرضية الأولى توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي α=0.05 بين عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية.

تم إستخدام إختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، عند مستوى دلالة يساوي α= 0.05

الجدول رقم (04- 27) يوضح معامل الإرتباط بين عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية

المحور	الإحصاءات	وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية
إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	**0.728**
	مستوى الدلالة	**0.000**
	حجم العينة	**185**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول رقم (04- 27) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط **r** المحسوبة تساوي **0.728** وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط **r** الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α=0.05 بين عملية إصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، أي أن مباشرة الجزائر عملية اصلاح نظامها المحاسبي من خلال التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني وتطبيق الأمر رقم 07- 11 والمتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية وذلك من خلال التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من اجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية

الفرع الثاني: بالنسبة للفرضية الثانية توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة يساوي α= 0.05 بين التزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال

تم إستخدام إختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين التزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، عند مستوى دلالة يساوي α= 0.05 .

الجدول رقم (04- 28) يوضح معامل الإرتباط بين التزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال

المحور	الإحصاءات	بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال
التزام المؤسسات عينة الدراسة	معامل الارتباط	0.76
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	185

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول رقم (04- 28) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط **r** المحسوبة تساوي **0.76** وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط **r** الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α=0.05 بين التزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، وهذا ما أثبتناه من خلال دراستنا الاستطلاعية لعينة الدراسة، وأيضا من خلال نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من خلال التطبيق السليم والجيد للنظام المحاسبي المالي بشكل فعال.

الفرع الثالث: بالنسبة للفرضية الثالثة توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي α=0.05 بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية.

تم إستخدام إختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية عند مستوى دلالة يساوي α=0.05 .

الجدول رقم (04- 29) يوضح معامل الإرتباط بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية

المحور	الإحصاءات	على إعداد عناصر القوائم المالية
تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي	معامل الارتباط	0.562
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	185

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول رقم (04- 29) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط **r** المحسوبة تساوي 0.562 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط **r** الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05= αبين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، وهذا ما يثبته النظام المحاسبي المالي في جانب الإعداد والقياس والتقييم لعناصر القوائم المالية وذلك من خلال بدائل القياس والتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كالقيمة السوقية والقيمة المحينة والقيمة العادلة.

الفرع الرابع: بالنسبة للفرضية الرابعة توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي 0.05 =α بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية.

تم إستخدام إختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين العوامل المؤثرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي و أثرها على الواقع الحالي للإفصاح وجودة التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية عند مستوى دلالة يساوي 0.05 =α .

الجدول رقم (04- 30) يوضح معامل الإرتباط بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية

المحور	الإحصاءات	على عرض عناصر القوائم المالية
تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي	**معامل الارتباط**	**0.579**
	مستوى الدلالة	**0.000**
	حجم العينة	**185**

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول رقم (04- 30) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط **r** المحسوبة تساوي 0.579 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط **r** الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 =α بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية، وهذا من خلال ما يؤكده طرق العرض والإفصاح التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي على كيفية عرض عناصر القوائم المالية وأيضا من خلال القوائم المالية التي اقرها النظام المحاسبي المالي وهي قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية إضافة إلى الملاحق والإيضاحات والتي تظهر من خلالها القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة.

المطلب الرابع: تحليل الفقرات واختبار الفرضيات بإستخدام الإنحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح إستخدام الإنحدار المتعدد في إختبار وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة، وبالتالي من خلال هذا المطلب يمكن التطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول: الفرضية الأولى H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 =α بين تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، ومدى التزام المؤسسات عينة الدراسة به؛

وقد تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد *Multiple Regression Analysis* لإختبار هذه الفرضية، وذلك وفقا للنموذج التالي:

$$Y_1 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + e$$

حيث أن:

Y_1: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية

X_1: يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية

X_2: يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية

X_3: يحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية

X_4 : يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية

X_5: يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي إلى تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات

B_0: الحد الثابت.

B_1, B_2, B_3, B_4, B_5: معاملات الإنحدار.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والبديلة على النحو التالي: $H_0: B_1= B_2= B_3= B_4=B_5=0$

(لا توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

H_1: على الأقل (B) واحدة لا تساوي صفرا

(توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

الجدول رقم (04- 31) يوضح تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع Y_1

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	24,145	5	4,829	9,474	,000[b]
	Résidu	91,239	179	,510		
	Total	115,384	184			

a. Variable dépendante : RD

b. Valeurs prédites : (constantes),

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول رقم (04- 31) أن قيمة *(P-Value = 0.000)* وهي أقل من 5% وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ بين تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، ومدى التزام المؤسسات عينة الدراسة

الجدول رقم (04- 32) يوضح إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y_1

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2.779	.272		10.221	.000
X_1	.336	.119	.408	2.828	.003
X_2	.157	.115	.177	1.368	.002
X_3	-.140-	.091	-.163-	-1.535-	.000
X_4	-.96-	.103	-.105-	-0.940-	.072
X_5	.52	.083	066	-0.626	.000
a. Variable dépendante : Y1					

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم(04- 32) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي:

نلاحظ بأن قيمة (Sig. P) للمتغير X_4 أكبر من 0.05 وبالتالي نستنتج أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، أي أن الواقع الحالي للبيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر معطيات اقتصادية تسمح بالقيام بعملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، ولكن تعاني من بعض النقص والقصور مما يؤدي الى تقديم معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ قرارات رشيدة.

ونلاحظ أيضا وجود علاقة عكسية بين المتغيرين المستقلين X_3 و X_4 والمتغير التابع y_1، فسنقوم بحذف المتغيرين X_3 و X_4 لتحسين النموذج.

الجدول رقم (04- 33) يوضح تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع y_1 بعد تحسين النموذج

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	21.025	3	7.008	13.443	.000[b]
Résidu	94.359	181	.921		
Total	115.384	184			

a. Variable dépendante : Y1
b. Valeurs prédites : (constantes)

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (04- 34) يوضح إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع y_1 بعد تحسين النموذج

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2.483	.241		10.290	.000
X_1	.243	.114	.295	2.133	.004
X_2	.103	.114	.116	0.905	.002
X_5	.029	.083	.036	0.348	.000

a. Variable dépendante : Y1

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (04- 34) أن قيمة (Sig. P) للمتغيرات (X_1، X_2، X_5) أقل من 5%، ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة (X_1، X_2، X_5) والمتغير التابع $\mathbf{Y_1}$ كما يلي:

$$\mathbf{Y_1 = 2.483 + 0.243X_1 + 0.103X_2 + 0.029X_5}$$

وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، ومدى التزام المؤسسات عينة الدراسة، أي أن الواقع الحالي للبيئة المحاسبية الجزائرية يقدم معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتمتاز بالوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، ويؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ونلاحظ من خلال ما سبق ان المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائمة وذات موثوقية وقابلة للمقارنة لمستخدميها لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة، وهذه النتيجة تتوافق مع توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)* والتي تطبق مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربع خصائص أساسية من شأنها تحسين جودة المعلومات المالية (القوائم المالية) وجعلها مفيدة للمستخدمين، وهي: خاصية القابلية للفهم، وخاصية الملاءمة، وخاصية الموثوقية، وخاصية القابلية للمقارنة، حيث أن كثيراً من الدراسات المحاسبية أشارت إلى أن الموثوقية *(Reliability)*تعتبر شرطاً أساسياً يجب تحقيقه في المعلومات المالية لكي تصبح ملائمة لاتخاذ القرار.

الفرع الثاني: الفرضية الثانية H_0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية.

$$Y_2 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e$$

حيث أن:

Y_2: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية.

X_1: يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة

X_2: سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية.

X_3: هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)

X_4: إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض

X_5: تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية.

X_6: قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)

X_7: إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون

X_8: ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة

B_0: الحد الثابت.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6, B_7, B_8$: معاملات الإنحدار.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية على النحو التالي: $H_0: B_1=B_2=B_3=B_4=B_5=B_6=B_7=B_8= 0$

(لا توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

على الأقل *(B)* واحدة لا تساوي صفرا: H_1

(توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

الجدول رقم(04-35) يوضح تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع Y_2

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	57.887	8	7.236	34.614	.000[b]
Résidu	0.368	176	.002		
Total	58.255	184			

a. Variable dépendante : Y2

b. Valeurs prédites : (constantes)

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

ونلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول (04-35) أن قيمة (P-Value = 0.000) وهي أقل من 5% وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية **H_0** ونقبل الفرضية البديلة **H_1** التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية.

الجدول رقم(04- 36) يوضح إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y_2

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	,479	,042		11,427	,000
X_1	,083	,020	,188	4,101	,000
X_2	,136	,029	,289	4,677	,000
X_3	,097	,032	,198	3,076	,002
X_4	,150	,021	,278	7,272	,000
X_5	,071	,034	,087	2,129	,001
X_6	,145	,019	,120	7,564	,000
X_7	,127	,020	,138	6,250	,000
X_8	,068	,013	,053	5,277	,000

a. Variable dépendante : Y2

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (04- 36) أن قيمة *(Sig. P)* للمتغيرات (X_1، X_2، X_3، X_4 X_5 ،X_6.، X_7، X_8) أقل من 5%، ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة (X_1، X_2، X_3، X_4 X_5 ،X_6.، X_7، X_8) والمتغير التابع *Y2* كما يلي:

$$Y_2 = 0.479 + 0.083X_1 + 0.136X_2 + 0.097X_3 + 0.150X_4 + 0.071X_5 + 0.145X_6 + 0.127X_7 + 0.068X_8$$

وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال ان النظام المحاسبي المالي يوفر طرق وبدائل للقياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة التي تنجم عن المتغيرات الاقتصادية في البيئة الجزائرية، وسيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية التي تنص على ان الاعتماد على القيمة العادلة في قياس الأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية في المعلومات المحاسبية، ونستنتج أيضا ان هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)، وتعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية وعند القيام بعملية إعادة التقييم لعناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر فإنها توفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة) مما يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون، وذلك من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي في خاصية ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة.

الفرع الثالث: الفرضية الثالثة H_0

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 =α بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية.

$$Y_3 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e$$

حيث أن:

Y_3: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية

X_1: تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها

X_2: تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة

X_3: يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية.

X_4: يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة

X_5: الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي

X_6: الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية

X_7: يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة

X_8: تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها

B_0: الحد الثابت.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6, B_7, B_8$: معاملات الإنحدار.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية على النحو التالي: $H_0: B_1=B_2=B_3=B_4=B_5=B_6=B_7=B_8= 0$

(لا توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

على الأقل (B) واحدة لا تساوي صفرا: H_1

(توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع)

الجدول رقم(04- 37) يوضح تحليل التباين ANOVA للمتغير التابع Y_3

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
Régression	17.535	8	2.192	25.037	.000[b]
Résidu	1.541	176	.009		
Total	19.076	184			

a. Variable dépendante : Y3
b. Valeurs prédites : (constantes)

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04- 37) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي:

كما نلاحظ من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول(04- 37) أن قيمة *(P-Value = 0.000)* وهي أقل من 5% وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (04- 38) يوضح إختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع Y_3

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	,417	,092		4,556	,000
X_1	,086	,009	.206	9,289	,000
X_2	,157	,016	,289	9,842	,000
X_3	,083	,012	,177	6,926	,000
X_4	,161	,012	,306	13,268	,000
X_5	,111	,016	,199	7,040	,000
X_6	,108	,014	,208	7,901	,000
X_7	,128	,011	,270	11,932	,000
X_8	,072	,012	,164	5,816	,000

a. Variable dépendante : Y3

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (04- 38) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي:

كما نلاحظ من الجدول رقم (04- 38) أن قيمة (Sig. P) للمتغيرات (X_1،X_2 ، X_3، X_4 X_5 ،X_6.، X_7، X_8) أقل من 5% ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة (X_1،X_2 ، X_3، X_4 X_5 ،X_6.، X_7، X_8) والمتغير التابع Y_3 كما يلي:

$$Y_3 = 0.417 + 0.086X_1 + 0.157X_2 + 0.083X_3 + 0.161X_4 + 0.111X_5 + 0.108X_6 + 0.128X_7 + 0.072X_8$$

وبالتالي فإننا نرفض الفرضية المعدومة H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال ان المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية

المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها، وتعتبر ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، كما يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية، ويشترط النظام المحاسبي المالي المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة وينص ايضا النظام المحاسبي المالي على الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في الايضاحات الملاحق مما يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي، ويقدم أيضا الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية بالسماح للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية، كما يسمح أيضا الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.

خلاصة الفصل الرابع

من خلال نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة، فيما يلي يمكن أن نجمل أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة كالتالي:

يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، حيث أن المعلومات المفصح عنها من خلال القوائم المالية تقدم معلومات مالية ملائمة وذات موثوقية وقابلة للمقارنة، والتي بدورها تقدم معلومات ذات جودة عالية لمستخدميها لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة، وهذه النتيجة تتوافق مع توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مؤخراً بأن اعتماد معايير المحاسبة والتقارير المالي الدولية (IAS/IFRS) والتي تطبق مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها من أجل تحسين جودة المعلومات المالية وجعلها مفيدة للمستخدمين

هذا مما يدل بأن الواقع الحالي للمؤسسات الجزائرية يتطلب تعديل وإدخال إصلاحات على مستوى البيئة الاقتصادية، وأن تباشر الجزائر كغيرها من هذه الدول إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية بما يمكنها التحكم في تسيير وتنظيم الإقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي والتجاري، ونعلم أن المحاسبين هم المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيلهم علميا وعمليا ليكونوا قادرين على التطبيق الجيد والسليم لهذا النظام، ولكن نجد الكثير من المحاسبين في الجزائر لا يتوفرون على الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لديهم الدراية الكافية بهذه بالمتغيرات الحديثة على الساحة الوطنية، مما يتطلب وقت طويل لتكوينهم وتأهيلهم وذلك من خلال عقد دورات تدريبية وورشات عمل للمحاسبين ومراجعي الحسابات التي يكون موضوعها حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي يشارك فيها مختصين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق، ويجب العمل على إنشاء مخابر بحث عل مستوى الجامعات تهتم بالتطورات والتحديثات التي تخص المهنة كمواكبة الواقع الحالي للمؤسسات الجزائرية، إضافة إلى تكييف التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية باستعمال تقنيات كمية أو من خلال الحكم الشخصي للمحاسب.

الخاتمة العامة

إن تطبيق الجزائر لسياسة الاقتصاد الموجه، جعل المعنيين بأمور المالية في البلاد يقومون بتصميم المخطط الوطني للمحاسبة، إلا أن هيكلة ومضمون هذا الأخير لم يكن في خدمة احتياجات المستثمرين الأجانب الذين يسعون إلى اتخاذ قرارات سليمة عند الخوض في عملية الاستثمار.

ومع التوجه نحو الانفتاح الاقتصادي وتبني الجزائر لاقتصاد السوق ظهرت ضرورة خلق محيط خصب يتأقلم مع متطلبات الأسواق الدولية والمنافسة لجلب المستثمرين الأجانب، وكخطوة أساسية توفير مرجع محاسبي ملائم من شانه أن يولد لديهم تحفيزات للمبادرة على الاستثمار، ومن هذا المنطق فان تصميم مرجع محاسبي جديد يعتمد على أسس ومبادئ المرجع الدولي أصبح حتمية لا مفر منها.

وفي هذا السياق قررت الجزائر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي والذي يحتوي على جزء كبير من هذه المعايير من حيث الإطار المفاهيمي، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، والذي من المؤكد أن تنجر عن تطبيقه انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير المفاهيم، مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، وهو ما ينعكس تأثيره على جوانب عديدة، وخاصة المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهو ما جعل من الضروري العمل على تكييف جميع الجوانب مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، حتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا، وتحقيق توافق النظام المحاسبي المالي مع البيئة المحاسبية الدولية، وهذا ما يمكن المؤسسات الوطنية من توفير معلومات مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها، وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، وتخطي النقائص والقيود التي كانت مفروضة عليها من طرف المخطط الوطني للمحاسبة.

حيث حاولنا من خلال تناولنا لموضوع: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على أعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية معالجة الإشكالية المطروحة التي تحوي السؤال الرئيسي التالي:

كيف يؤثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية ؟.

ومن خلال الفصول الأربعة للدراسة وانطلاقا من فرضيات البحث، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة وآفاق البحث فيما يلي:

1- نتائج اختبار الفروض: من خلال اختبار الفروض توصلنا إلى النتائج التالية:

*** بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن:** باشرت الجزائر عملية إصلاح نظامها المحاسبي وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول والفصل الرابع، وذلك من خلال قصور المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح غير قادر على تلبية الاحتياجات المرتقبة منه ويستجيب لاحتياجات فترة سابقة لا يساير وغير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة التي تعيشها الجزائر، خاصة بعد الإصلاحات

الاقتصادية الرامية للتحول إلى اقتصاد السوق، وأصبحت المعلومة المحاسبية التي يقدمها لا تتوافق مع متطلبات الانفتاح على الاقتصاد العالمي، لذلك أصبح أمرا ضروريا لمسايرة المستجدات والتحولات على الصعيد الوطني والدولي، وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي من خلال صدور القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

*** بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن** النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من العناصر الجديدة في جانب القياس والتقييم والعرض لعناصر القوائم (الكشوف) المالية، والتي تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثالث، حيث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي جاء بعدة تغيرات على القوائم المالية حيث أصبحت القوائم المالية تتكون من خمسة عناصر وهي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة والملحق، في حين أنها كانت تتكون من: الميزانية، وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة، إضافة إلى عديد التغييرات التي مست جانب القياس والتقييم من خلال بدائل القياس الجديدة كالقيمة المحينة، القيمة السوقية والقيمة العادلة، إضافة إلى طريقة عرض عناصر الخصوم والأصول داخل الميزانية، إذ أصبحت الأصول تصنف إلى أصول ثابتة وأصول متداولة، بينما تصنف الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم ثابتة وخصوم متداولة، هذا الشكل من التصنيف يهدف إلى تقييم التوازن المالي للمؤسسة وقدرتها على توفير السيولة من أجل الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل أو ما يعرف باحتياجات رأس المال العامل.

*** بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على أنها** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بالتزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال فقد تم إثباتها وذلك ما تم التوصل إليه من خلال الفصل الرابع (التطبيقي) وبالضبط من خلال الدراسة الاستطلاعية لعينة الدراسة، وأيضا من خلال نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من خلال التطبيق السليم والجيد للنظام المحاسبي المالي بشكل فعال.

* **بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على أنها** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية، فقد تم إثباتها وذلك ما تم التوصل إليه من خلال الفصل الرابع (التطبيقي)، وبالضبط من خلال الدراسة الاستطلاعية لعينة الدراسة، وأيضا من خلال نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي في جانب الإعداد والقياس والتقييم لعناصر القوائم المالية وذلك من خلال بدائل القياس والتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كالقيمة السوقية والقيمة المحينة والقيمة العادلة

*** بخصوص الفرضية الخامسة التي تنص على أنها** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية، فقد تم إثباتها وذلك ما تم التوصل إليه من خلال الفصل الرابع (التطبيقي)، وبالضبط من خلال الدراسة الاستطلاعية لعينة الدراسة ، وأيضا من خلال نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من

خلال ما تؤكده طرق العرض والإفصاح التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي على كيفية عرض عناصر القوائم المالية وأيضا من خلال القوائم المالية التي اقرها النظام المحاسبي المالي وهي قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية إضافة إلى الملاحق والإيضاحات والتي تظهر من خلالها القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة.

2- عرض نتائج الدراسة: من خلال فصول الدراسة يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:

- يعتبر النظام المحاسبي المالي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي انتهجته الجزائر وبديل للمخطط الوطني المحاسبة الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، وهو يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS؛

- إن الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي(SCF) في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أحدث عدة آثار هامة على مستوى المعلومات المحاسبية المنتجة في الميزانية وعلى مستوى طريقة عرضها والإفصاح عنها، وهذا راجع إلى كون المبادئ والمفاهيم التي جاء بها SCF تختلف عما هي موجودة في PCN، حيث يركز تطبيق SCF على المواصفات النوعية للمعلومات المالية، أيضا طريقة التكلفة التاريخية المعتمدة من قبل المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) للقياس والتقييم تختلف عما هي عليه في النظام المحاسبي المالي SCF والتي تكون على أساس القيمة الحقيقية (المحينة، السوقية والعادلة)، التي بدورها لها الأثر البالغ في عملية القياس التقييم بالنسبة لعناصر القوائم المالية؛

- فيما يخص عناصر القوائم المالية نجد هناك اختلاف على مستوى القوائم المكونة لها، بحيث كانت في PCN تتكون من الميزانية، جدول حسابات النتائج إضافة إلى الجداول الملحقة، في حين أنها أصبحت تتكون من خمسة كشوف مالية حسب النظام المحاسبي المالي، وتشمل: قائمة الميزانية، قائمة جدول حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة والملاحق (الايضاحات)؛

- يوجد اختلاف في كيفية عرض الميزانية، فالأصول حسب SCF تنقسم إلى قسمين: أصول غير جارية وأصول جارية، في حين أنها تعرض حسب PCN في ثلاث مجموعات الاستثمارات، المخزونات والحقوق، أما بالنسبة للخصوم أصبحت تعرض كالآتي: رؤوس الأموال الخاصة، خصوم غير جارية وخصوم جارية في حين أنها كانت تعرض حسب PCN في مجموعتين: الأموال الخاصة والديون؛

- هناك اختلاف بين المعلومات المالية المعدة وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة والمعلومات المالية المعدة حسب النظام المحاسبي المالي، بحيث تتميز هذه الأخيرة بالجودة نظرا لاستعمالها بعض قواعد التقييم والمبادئ المبنية على أسس اقتصادية تقترب من الواقع، مقارنة مع المعلومات المالية المقدمة من طرف

المخطط الوطني للمحاسبة والتي تتأثر بمعلومات جبائية وقانونية وهذا ما يتبناه مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني (الجوهر قبل الشكل)؛

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بإعطاء صورة تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، كما يمكن العرض الجديد للمعلومات المالية في قائمة حساب النتيجة باستنتاج العمليات الخاصة بالإنتاج والعمليات الخاصة بالاستثمارات، هذا العرض لم يكن موجودا في المخطط الوطني للمحاسبة، إضافة إلى القوائم المالية الأخرى التي تساعد على اتخاذ مختلف القرارات مثل: قيمة السيولة التي خصصت إلى تمويل الاستثمارات أو السيولة الناتجة من عملية التنازل...الخ؛

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس فقط عبارة عن تغير في أرقام الحسابات، بل يؤدي تطبيقه من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تأثير مهم على مستوى المعلومات المفصح عنها، خاصة في الميزانية التي تعتبر بدورها أهم أساس يعتمد عليه في اتخاذ القرارات من قبل المسيرين، وتحصيل الضريبة من طرف المصالح الجبائية (إدارة الضرائب)، ومنح القروض من طرف المؤسسات المالية (البنوك)، بالإضافة إلى جهات أخرى لها علاقة بنشاط المؤسسة؛

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج عنه عدة آثار ايجابية لعلها تقود المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى الأحسن والأفضل، حيث سيسمح بتحسين جودة المعلومات المالية المنتجة التي تكون مبنية على أسس وقواعد اقتصادية قريبة من الواقع، مقارنة بالمعلومات التي ينتجها المخطط الوطني للمحاسبة والتي تتأثر بعوامل جبائية وعدة عوامل أخرى قد تؤثر على مصداقيتها؛

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة و بالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، وتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وبإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا؛

- يحقق النظام المحاسبي المالي زيادة جودة المعلومات المالية المنشورة في القوائم والتقارير المالية، وزيادة كفاءتها وقدرتها على المساعدة في ترشيد القرارات؛

- يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية ذات مصداقية وقوائم وتقارير تمتاز بالشفافية والوضوح بإعتبار أن القوائم والتقارير المالية من المدخلات الأساسية في عملية تحليل الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات الإقتصادية؛

- يمكن النظام المحاسبي المالي من إعداد معلومات مالية دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات التي تعتبر من المدخلات الأساسية للمستثمرين ومن أجل إتخاذ قرارات الإستثمار؛

- يوفر النظام المحاسبي المالي مبادئ وقواعد توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات الاقتصادية، وإعداد قوائم وتقارير مالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من أخطار التلاعب المحاسبي والإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات وبالتالي تقديم معلومات مالية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات الإقتصادية مما يسهل تحقيق الشفافية في السوق المالية.

3- التوصيات: بناءا على النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع مستجدات التحيينات الدورية للمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- ضرورة القيام بتعديل التشريعات الجبائية والقانونية (القانون التجاري والشركات) لتتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي لمواكبة معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.

- يجب الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، في تكييف وتحضير البيئة الملائمة للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، والانضمام إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمنظمة العالمية الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية.

- تكثيف الدورات التدريبية من خلال التكوين في مجال معايير المحاسبة الدولية، والنظام المحاسبي المالي لسد الثغرات والنقائص المسجلة على مستوى الإشراف والتكوين.

- إصدار مؤلفات نظرية وتطبيقية قصد استيعاب هذا النظام وتمكين المعنيين من تطبيقه دون أي غموض أو عراقيل، و بالتالي إنجاح هذه العملية.

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بالنظام المحاسبي وخصوصا المسؤولة على تطبيقه وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية، وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر ؛

- تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام لتكون في مستوى تخريج إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

- تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من أجل الحصول على خرجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل؛

- العمل على توفير البيئة الاقتصادية المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، بتنشيط الحركية الاقتصادية والمالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة؛

- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة المستثمر المحلي والأجنبي.

4- آفاق البحث:

بعد إتمام دراستنا لموضوع: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة** تبين لنا انه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات ودراسات مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
-إشكالية القياس والافصاح المحاسبي للمؤسسات المدرجة في البورصة – عينة من المؤسسات-
- مدى التزام المؤسسات المالية بمتطلبات الافصاح وفق النظام المحاسبي المالي – عينة من المؤسسات المالية –
- متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.
- أثر محاسبة القيمة العادلة على الابلاغ المالي في المؤسسات الاقتصادية

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

1- إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999؛

2- أحمد بلقاوي، **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009؛

3- أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003؛

4- احمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

5- أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003؛

6- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004.

7- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، ط 01، 2010؛

8- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005؛

9- إيناس عبد الله حسن، **الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار2002؛

10- بلعروسي احمد التجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر، 2009.

11- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، منشورات كليك، ج 01، 2011.

12- بني عطاء حيدر محمد علي، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط01، 2007؛

13- جربوع يوسف محمود، حلس سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط 01، 2002.

14- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحاء الزرقاء، 2010.

15- حسين القاضي، **مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2008.

16- حسين القاضي، **نظرية المحاسبة**، منشورات جامعة دمشق، 1991؛

17- حسين مصطفى الهلالي، **معايير المحاسبة الدولية،(الجذور،الحصاد، المستقبل)**، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، 2006؛

18- حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

19- حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF، والمعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزائر، ج 02، ط 01، 2013؛

20- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، (IAS/ IFRS)**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007.

21- خالص صالح صافي، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 02، 2003؛

22- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ج 01 بدون سنة نشر؛

23- دونالد كيزو، **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 01، 2005.

24- دونالد كيسو وجيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ج 01، ط 02، 1999.

25- رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2004.

26- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 02، 2006.

27- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2001؛

28- رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية " القياس والإفصاح في القوائم المالية "**، مكتبة الجامعة بالشارقة وإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2009.

29- رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، ط 01، 2003.

30- رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**، ط 01، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

31- ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، 2006.

32- سعدان شبايكي، **تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002؛

33- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2009.

34- شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS**، دار زهران، عمان، الأردن، ط 01، 2012؛

35- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ج 01، 2008؛

36- الصبان محمد سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، 1991؛

37- طارق عبد العال حماد، **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، ط 01، 2010.

38- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، **أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.

39- عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003؛

40- عباس محمود الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل، الكويت، ط 01، 1990.

41- عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

42- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003؛

43- عبد المرعي وآخرون، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، لبنان، 1988.

44- عبد الناصر نور، الفضل مؤيد، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 01، 2002.

45- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج 01، 2007.

46- عصفت سيد أحمد عاشور، **دراسات في نظم المعلومات المحاسبية**، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت؛

47- فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003،

48- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002؛

49- فريدريك تشري وآخرون، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004.

50- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

51- لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، منشورات مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، عمان، 2005-2006.

52- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، الصفحات الزرقاء، 2011؛

53- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)** ، 2001.

54- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

55- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 04، 2003؛

56- محمد رضوان العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ج 01، 2006؛

57- محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

58- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.

59- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 04، 2007.

60- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط 02، 2008.

61- نصر دادي عدون، **تقنيات مراقبة التسيير**، مطبعة مدني، بوفاريك، الجزائر، ج 01، 1990؛

62- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2010.

63- هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة العامة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ج 01، بدون سنة نشر؛

64- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1999.

65- وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

66- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي-**، دار حنين، عمان، الأردن، 1996؛

67- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

68- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس، الاعتراف والإفصاح المحاسبي**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ج 01، 2002؛

69- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007؛

70- يوسف قريشي، الياس بن ساسي، **التسيير المالي "دروس وتطبيقات"**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006؛

II- الأطروحات والرسائل:

أ- الاطروحات:

1- بكتاش فتيحة، **دوافع توحيد أنظمة المعايير الدولية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير**، جامعة الجزائر،2011؛

2- بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004؛

3- جمال علي الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره على الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005؛

4- حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة المنظمات، جامعة بومرداس، 2013؛

5- حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007؛

6- سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010؛

7- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007؛

8- عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015؛

9- محمد الهادي ضيف الله، **اثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2014؛

10- مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004؛

ب- الرسائل:

1- فؤاد عبد العزيز، **الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المالية الدولية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2009؛

2- ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009 .

3- جرد نور الدين، **نحو إطار موحد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009؛

4- حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني (دراسة تحليلية انتقادية)**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004؛

5- رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

6- زين عبد المالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة بومرداس، 2015.

7- عادل عاشور، **اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2006.

8- قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2009؛

9- قوادري محمد، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (AIS/ IFRS)**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010؛

10- محمد الصديق الفضيل، **المعالجة المحاسبية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010؛

11- يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2005.

III – المقالات والمداخلات:

أ- المقالات:

1- أحمد لعماري، حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في توصيل وإنتاج المعلومات المحاسبية**، العدد: 45، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، 2010

2- أسعد سمير مرشد، **مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة**، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988.

3- بحيري أحمد هاني، **الإفصاح عن المخاطرة في التقارير المالية المنشورة**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد 11، العدد 03، 1989.

4- زغدار أحمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)**، مجلة الباحث، ورقلة، الجزائر، العدد: 07، 2009.

5- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، الجزائر، 2009؛

6- محمد الأطرش، **حول تحديات الاتجاه نحو العولمة الاقتصادية**، مجلة المستقبل العربي، مركز الدراسات الموحدة، العدد: 206، الكويت، 2000؛

7- محمد شريف توفيق، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، السعودية، العدد الخامس، 1987.

8- محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، الأردن، المجلد: 20، العدد: 02، 1993.

9- مراد ممدوح هاشم، **دراسة إختبارية لأثر إختلاف الحجم وطبيعة النشاط على متطلبات الإتجاهات المعاصرة للتوسع في الإفصاح**، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، المجلد 19، العدد 01، 1997.

ب- المداخلات:

1- اوسرير، محمد مجبر، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد عل عرض القوائم المالية "حالة جدول حسابات النتائج"**، الملتقى الدولي الأول حول لنظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، 17- 18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

2- البارودي شريف، **دور الإفصاح المحاسبي في قرار تدوير محفظة الأوراق المالية للشركة القابضة في ضوء سياسة توسيع قاعدة الملكية**، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، مؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة، القاهرة، 1996.

3- بشير بن عيشي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، يومي: 27- 28 افريل 2009.

4- الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012.

5- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي يومي: 17- 18 جانفي 2010.

6- ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17- 18 جانفي 2010.

7- نور الدين مزياني، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة،جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، يومي: 27- 28 افريل 2009.

8- اليوم الدراسي الثامن، **النظام المحاسبي المالي الجديد (2009/2008)**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 12 أفريل 2008؛

IV- القوانين والمراسيم:

1- الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في: 31 ديسمبر 1969 **المتعلق بقانون المالية لسنة 1970**.

2- الأمر رقم 35 /75 المؤرخ في: 29 أفريل 1975، **المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة**؛

3- التعليمة رقم 02، **المتضمنة الإجراءات الواجب إتباعها لأجل تسهيل عملية الانتقال**، الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009؛

4- التعليمة رقم: 95 /001 المؤرخة في: 02 أكتوبر 1995؛

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07 -11، المؤرخ في: 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد: 74؛

6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.**

7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08- 156، المؤرخ في: 26 ماي 2008، **المتضمن كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي.**

8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 **المحدد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي** والصادر بتاريخ: 07 أفريل 2009.

9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في: 25 مارس 2009، **المتضمن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية**، القرار رقم 71، العدد 19.

10- الجريدة الرسمية للمداولات، الدورة الخريفية، 2007، العدد: 02.

11- خطاب وزير المالية يوم: 05 ماي 1972 بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة وتم فيه أيضا **عرض الأهداف العامة للـ PCN ؛**

12- **قانون المالية لسنة 1970**، الصادر في شهر ديسمبر 1969؛

13- المرسوم التنفيذي المؤرخ في: 23 جوان 1975، **المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة**؛

14- المنشور رقم /047 /89 /CE /DC /F /185، المؤرخ في: 24 ماي 1989؛

V- بحوث من الانترنت:

1- عبد الناصر نور، **طلال الحجاري، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق**، جامعة الإسراء، الأردن؛

2- مجلس المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، **صناعة معايير المحاسبة الدولية. www.gccaao.org** تم الاطلاع عليه يوم: 14 /06 / 2014.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

I- الكتب:

1- Alain Nanjon(1999), **La mondialisation la question du programme traite sous formes de dissertation**, édition sedes, Paris;

2- American Accounting Association, **A statement Of Accounting Theory and Theory Acceptance,** 1977.

3- Bedford ,N. M.**, Extension In Accounting Disclosure** , N.J: Englewood Cilffs , Prentice Hall. 1973

4- Belkaoui A,(1985), **International Accounting Issues and solution**;

5- ERIC DUCASSE et autre , **Normes Comptables Internationales, IAS/ IFRS, AVEC EXERCICES D'application Corriges**, Belgique, 2005, PP: 16- 17.

6- François MECHIN et autres, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, P : 36- 37.

7- Gabriel Wackman(1995),de l'espèce national a la mondialisation, édition copy right;

8- HAMID Cerbah, Gestion **Comptable Par l'application conforme au Nouveau SCF et aux Normes Comptable IAS/ IFRS**, Pages Bleues, Algérie, 2012.

9- Hendrikson ,Eldon , **Accounting Theory**, 4th edition , Richard D. Irwin Inc , Illinois, 1982.

10- Hendrikson Eldon, Breda Michael(1992), **Accounting theory**, Fifth édition, Irwin Graw Hill;

11- International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standards (IFRS)**,

12- International Accounting Standards Board. **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, London, International Accounting Standards Board, 2008, Available on : www.cma.com, (05 / 11 / 2014)

13- Iqbal Al(1997), **International Accounting Global Perspective**, south western college publishing;

14- Jean Pierre Bibeau(1997), **Introduction à l'économie internationale**, éditeur itée, 3éme édition ;

15- Neil H, Jacoby(1970), **The Multinational Corporation, The centre magazine**;

16- Philipe Touron, **Comptabilité en IFRS, édition d'organisation,** Paris;

17- Richard Brown, **History Of Accounting and Accounting,** London , 1968;

18- Robert OBERT **, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit**, DUNOD, Paris, 1994.

19- Robert OBERT, **Normes internationales de comptabilité et d'information financière**, Dunod, Paris, 2006.

20- Roy Sidebithman(1970), **Introduction of the theory and context of Accounting**, New York, Bergmot press;

21- Stephen G, Hawkins(1991), **Take Avantages of Global Investment, Finantial Exclusive**;

22- Wolk and Tearney**, Accounting Theory: A conceptual and Institutional Approach** , 2ed,. Edition , PWS- Kent Publishing Co. 1989.

II- الرسائل:

1. Bouroui. Nassiba**, Nécessité d'une reforme comptable en Algérie dans le cadre de passage de l'économie planifiée a l'économie de marché,** Mémoire de magistère,ESC Alger, 1998-1999;
2. Samir MEROUANI, **Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage**, Mémoire de magistère en science de gestion, l'école supérieur de commerce, Alger, 2007.

III- المداخلات:

1- BENBELKACEM Sofiane, **les contrat de Location Financement: Une évolution majeure instituée par les normes IAS/ IFRS**, Séminaire 20-21 mai 2008, Université Mouloud Mammeri, TIZI- Ouzou, Alger ;

2- DJILALI Abdelhamid, **réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/ IFRS**, Séminaire 24 septembre – 03 octobre 2005, Koléa, Alger;

3- Commission des communautés européennes, **Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil**, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003.

4- Mark , I. L. and Russell, J. L, **Corporate Disclosure Policy and Analyst Behavior** , The Accounting Review , Vol. 71, No : 4, 1996

IV- النصوص التشريعية:

- Conseil National de la comptabilité, Projet de système comptable Financière, Alger, Juillet 2006 ;

ثالثا: المواقع الالكترونية:

1- www.cma.com (تم الاطلاع عليه يوم:05 /11 /2014)

2- www.jps.dir.net / www.jps.dir.org / www.jps.dir.com (تم الاطلاع عليه يوم: 20/ 06/ 2014)

3- www.iasplus.com (تم الاطلاع عليه يوم: 14/ 08/ 2014)

4- http://www.hec.unil.ch/ urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf

الملاحق

الملحق رقم I: استمارة الاستبيان

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبيان

تحية طيبة وبعد،،،

يسّر الطالب أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أرائكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك استكمالا للدراسة العلمية للحصول على درجة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة ونظم المعلومات من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة للبحث الموسوم بـ: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة - دراسة حالة: عينة من المؤسسات -**

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

الهاتف: (**06.60.94.45.58**)

البريدالالكتروني: (mohamedfaissel_maida@yahoo.fr)

ملاحظة: يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تتفق مع رأيكم.

إعداد الطالب: محمد فيصل مايده **إشراف: أ.د جمال خنشور**

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. **الجنس:**

ذكر ☐ أنثى ☐

2. **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى .....

3. **التخصص الأكاديمي:**

محاسبة ومالية ☐ تدقيق محاسبي ☐ إقتصاد ☐ أخرى .....

4. **المهنة أو الوظيفة الحالية: (** اذكرها من فضلك**).....**
5. **العمر:**

أقل من 30 سنة ☐ ما بين 30 - 40 ☐ مابين 40 - 50 سنة ☐ أكبر من 50 سنة ☐

6. سنوات الخبرة:

اقل من 05 سنوات ☐ ما بين 5 – 10 سنوات ☐ ما بين 10 – 20 سنة ☐ أكثر من 20 ☐

7. معلومات حول المؤسسة

1.7. نشاط المؤسسة:

تجاري ☐ صناعي ☐ خدمي ☐

2.7. قطاع المؤسسة:

مؤسسة عامة ☐ مؤسسة خاصة ☐ مؤسسة مختلطة ☐

<u>الجزء الثاني</u>: محاور الدراسة

أولا: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)

البيـــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر					
2. الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين					
3. يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية					
4. تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح					
5. تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية					
6. المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة ولا تلبي احتياجات مختلف المتعاملين الاقتصاديين					
7. تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي					
8. الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين					
9. ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين					

الممارسة المحاسبية					
10. إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية					
11. للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة					
12. التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة					
13. الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر					

ثانيا: تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية

البيـــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة					
2. يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية					
3. سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية					
4. سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية					
5. عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي					
6. غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي .					
7. عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي					
8. عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة					
9. يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية					

10. إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي					
11. إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي					
12. يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي					
13. يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات					

ثالثا: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية

البيـــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة					
2. سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية					
3. هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية)					
4. إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض					
5. غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة					
6. يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية					
7. تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية					
8. يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية					
9. قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)					
10. الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة					

11. إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون					
12. ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة					
13. يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات					
14. المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة					

رابعا: اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض (الإفصاح) عناصر القوائم المالية

البيـــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها					
2. تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة					
3. يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية					
4. يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة					
5. سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					
6. تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي خوفا من تأثر قيمتها في السوق					
7. الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي					

8. الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد في التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية					
9. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة					
10. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة					
11. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)					
12. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار في سوق الأوراق المالية (البورصة)، ومن ثم زيادة حجمها					
13. تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الاستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكدها					
14. تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ)، ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا					

الملحق رقم II: نموذج القوائم المالية حسب الجريدة الرسمية المؤرخة في: 25 مارس 2009

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الخصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات و الأرصدة			
–تغير الضرائب المؤجلة			
–تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
–تغير الموردين و الديون الأخرى			
–نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب، والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

ر ر) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المحسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة اشتراطية.

ز ز) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ذ ذ) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولاتؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا لكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخففة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" بيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، " إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات المكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية.					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

الملحق رقم III: مخرجات برنامج SPSS

Frequency Table

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	166	89.7	89.7	89.7
	إنثى	19	10.3	10.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	99	53.5	53.5	53.5
	ماستر	55	29.7	29.7	83.2
	ماجستير	19	10.3	10.3	93.5
	دكتوراه	10	5.4	5.4	98.9
	اخرى	2	1.1	1.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة ومالية	83	44.9	44.9	44.9
	تدقيق	70	37.8	37.8	82.7
	اقتصاد	8	4.3	4.3	87.0
	ادارة اعمال	24	13.0	13.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب مؤسسة	48	25.9	25.9	25.9
	مسير مؤسسة	38	20.5	20.5	46.5
	استاذ جامعي متخصص	31	16.8	16.8	63.2
	قطاع البنوك	16	8.6	8.6	71.9
	مصلحة الظرائب	12	6.5	6.5	78.4
	محاسب معتمد	24	13.0	13.0	91.4
	محافظ الحسابات	9	4.9	4.9	96.2
	خبير محاسبي	7	3.8	3.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30 سنة	18	9.7	9.7	9.7
	من 30 الى 40 سنة	81	43.8	43.8	53.5
	بين 40 الى 50 سنة	73	39.5	39.5	93.0
	أاكبر من 50 سنة	13	7.0	7.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	36	19.5	19.5	19.5
	مابين 5 الى 10 سنوات	94	50.8	50.8	70.3
	مابين 10 الى 20 سنة	41	22.2	22.2	92.4
	اكثر من 20 سنة	14	7.6	7.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

نشاط

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تجاري	25	13.5	13.5	13.5
	صناعي	14	7.6	7.6	21.1
	خدمي	146	78.9	78.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

القطاع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مؤسسة عامة	114	61.6	61.6	61.6
	مؤسسة خاصة	68	36.8	36.8	98.4
	مؤسسة مختلطة	3	1.6	1.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	3.8	3.8	3.8
	محايد	6	3.2	3.2	7.0
	موافق	108	58.4	58.4	65.4
	موافق تماما	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	3.2	3.2	3.2
	موافق	100	54.1	54.1	57.3
	موافق تماما	79	42.7	42.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2.7	2.7	2.7
	محايد	18	9.7	9.7	12.4
	موافق	106	57.3	57.3	69.7
	موافق تماما	56	30.3	30.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	4	2.2	2.2	3.8
	موافق	104	56.2	56.2	60.0
	موافق تماما	74	40.0	40.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	3.2	3.2	3.2
	محايد	5	2.7	2.7	5.9
	موافق	111	60.0	60.0	65.9
	موافق تماما	63	34.1	34.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	10	5.4	5.4	5.4
	محايد	9	4.9	4.9	10.3
	موافق	99	53.5	53.5	63.8
	موافق تماما	67	36.2	36.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	.5	.5	.5
	محايد	8	4.3	4.3	4.9
	موافق	95	51.4	51.4	56.2
	موافق تماما	81	43.8	43.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	3.8	3.8	3.8
	موافق	95	51.4	51.4	55.1
	موافق تماما	83	44.9	44.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	2.2	2.2	2.2
	موافق	75	40.5	40.5	42.7
	موافق تماما	106	57.3	57.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2.7	2.7	2.7
	محايد	4	2.2	2.2	4.9
	موافق	113	61.1	61.1	65.9
	موافق تماما	63	34.1	34.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	16	8.6	8.6	8.6
	موافق	112	60.5	60.5	69.2
	موافق تماما	57	30.8	30.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	3	1.6	1.6	3.2
	موافق	107	57.8	57.8	61.1
	موافق تماما	72	38.9	38.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق تماما	1	.5	.5	.5
	غير موافق	3	1.6	1.6	2.2
	محايد	16	8.6	8.6	10.8
	موافق	88	47.6	47.6	58.4
	موافق تماما	77	41.6	41.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	11	5.9	5.9	7.6
	موافق	120	64.9	64.9	72.4
	موافق تماما	51	27.6	27.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

**** يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	9	4.9	4.9	4.9
	موافق	110	59.5	59.5	64.3
	موافق تماما	66	35.7	35.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	11	5.9	5.9	7.0
	موافق	114	61.6	61.6	68.6
	موافق تماما	58	31.4	31.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	3.2	3.2	3.2
	محايد	11	5.9	5.9	9.2
	موافق	112	60.5	60.5	69.7
	موافق تماما	56	30.3	30.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.2	2.2	2.2
	محايد	6	3.2	3.2	5.4
	موافق	110	59.5	59.5	64.9
	موافق تماما	65	35.1	35.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	5	2.7	2.7	3.8
	موافق	99	53.5	53.5	57.3
	موافق تماما	79	42.7	42.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	14	7.6	7.6	8.6
	موافق	102	55.1	55.1	63.8
	موافق تماما	67	36.2	36.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	6	3.2	3.2	4.9
	موافق	99	53.5	53.5	58.4
	موافق تماما	77	41.6	41.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	.5	.5	.5
	محايد	8	4.3	4.3	4.9
	موافق	84	45.4	45.4	50.3
	موافق تماما	92	49.7	49.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	15	8.1	8.1	8.1
	محايد	10	5.4	5.4	13.5
	موافق	98	53.0	53.0	66.5
	موافق تماما	62	33.5	33.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	6	3.2	3.2	4.3
	موافق	123	66.5	66.5	70.8
	موافق تماما	54	29.2	29.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	1.1	1.1	1.1
	موافق	115	62.2	62.2	63.2
	موافق تماما	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

****يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.2	2.2	2.2
	محايد	14	7.6	7.6	9.7
	موافق	76	41.1	41.1	50.8
	موافق تماما	91	49.2	49.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	3.8	3.8	3.8
	محايد	10	5.4	5.4	9.2
	موافق	100	54.1	54.1	63.2
	موافق تماما	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	9	4.9	4.9	6.5
	موافق	113	61.1	61.1	67.6
	موافق تماما	60	32.4	32.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	13	7.0	7.0	7.0
	موافق	104	56.2	56.2	63.2
	موافق تماما	68	36.8	36.8	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.2	2.2	2.2
	محايد	11	5.9	5.9	8.1
	موافق	111	60.0	60.0	68.1
	موافق تماما	59	31.9	31.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.2	2.2	2.2
	محايد	6	3.2	3.2	5.4
	موافق	111	60.0	60.0	65.4
	موافق تماما	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.2	2.2	2.2
	محايد	7	3.8	3.8	5.9
	موافق	112	60.5	60.5	66.5
	موافق تماما	62	33.5	33.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	8	4.3	4.3	5.9
	موافق	112	60.5	60.5	66.5
	موافق تماما	62	33.5	33.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

---يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	6.5	6.5	6.5
	موافق	113	61.1	61.1	67.6
	موافق تماما	60	32.4	32.4	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	4.3	4.3	4.3
	موافق	97	52.4	52.4	56.8
	موافق تماما	80	43.2	43.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	.5	.5	.5
	محايد	5	2.7	2.7	3.2
	موافق	89	48.1	48.1	51.4
	موافق تماما	90	48.6	48.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2.7	2.7	2.7
	محايد	3	1.6	1.6	4.3
	موافق	115	62.2	62.2	66.5
	موافق تماما	62	33.5	33.5	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	8	4.3	4.3	5.4
	موافق	111	60.0	60.0	65.4
	موافق تماما	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	9	4.9	4.9	5.9
	موافق	105	56.8	56.8	62.7
	موافق تماما	69	37.3	37.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

-المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.1	1.1	1.1
	محايد	19	10.3	10.3	11.4
	موافق	100	54.1	54.1	65.4
	موافق تماما	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	3.8	3.8	3.8
	محايد	13	7.0	7.0	10.8
	موافق	91	49.2	49.2	60.0
	موافق تماما	74	40.0	40.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	5.9	5.9	5.9
	موافق	97	52.4	52.4	58.4
	موافق تماما	77	41.6	41.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2.7	2.7	2.7
	محايد	18	9.7	9.7	12.4
	موافق	110	59.5	59.5	71.9
	موافق تماما	52	28.1	28.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	7	3.8	3.8	5.4
	موافق	112	60.5	60.5	65.9
	موافق تماما	63	34.1	34.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	1.6	1.6	1.6
	محايد	2	1.1	1.1	2.7
	موافق	119	64.3	64.3	67.0
	موافق تماما	61	33.0	33.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	4.9	4.9	4.9
	محايد	11	5.9	5.9	10.8
	موافق	101	54.6	54.6	65.4
	موافق تماما	64	34.6	34.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	15	8.1	8.1	8.1
	موافق	115	62.2	62.2	70.3
	موافق تماما	55	29.7	29.7	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	15	8.1	8.1	8.1
	موافق	96	51.9	51.9	60.0
	موافق تماما	74	40.0	40.0	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	4.3	4.3	4.3
	موافق	71	38.4	38.4	42.7
	موافق تماما	106	57.3	57.3	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	4.9	4.9	4.9
	محايد	1	.5	.5	5.4
	موافق	121	65.4	65.4	70.8
	موافق تماما	54	29.2	29.2	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	4.3	4.3	4.3
	موافق	124	67.0	67.0	71.4
	موافق تماما	53	28.6	28.6	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	1.1	1.1	1.1
	موافق	107	57.8	57.8	58.9
	موافق تماما	76	41.1	41.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2.7	2.7	2.7
	محايد	20	10.8	10.8	13.5
	موافق	95	51.4	51.4	64.9
	موافق تماما	65	35.1	35.1	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

***تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	3.2	3.2	3.2
	محايد	14	7.6	7.6	10.8
	موافق	82	44.3	44.3	55.1
	موافق تماما	83	44.9	44.9	100.0
	Total	185	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
أصبح العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر	185	2	5	4.24	.690
الممارسة المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط الوطني للمحاسبة غير قادرة على حل المشاكل المحاسبية الراهنة التي تواجه المحاسبين	185	3	5	4.39	.553
يعتمد التسجيل المحاسبي المستند إلى المخطط الوطني للمحاسبة على الاجتهادات والأحكام الشخصية	185	2	5	4.15	.698
تعاني الممارسة المحاسبية وفق المخطط الوطني للمحاسبة العديد من أوجه القصور ومشاكل في القياس والإفصاح	185	2	5	4.35	.607
تشتمل القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة على معلومات محاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	185	2	5	4.25	.662
المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق المخطط الوطني للمحاسبة لا تمتاز بالثقة	185	2	5	4.21	.767
تفرض تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي	185	2	5	4.38	.598
الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية قادر على حل اغلب المشاكل التي تواجه المحاسبين	185	3	5	4.41	.565
ضرورة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر لتحسين الممارسة المحاسبية	185	3	5	4.55	.541
إلزامية إصلاح وتعديل التنظيمات الجبائية والتشريعية لتحسين الممارسة المحاسبية	185	2	5	4.26	.634
للتوافق والانسجام مع التطبيقات المحاسبية الدولية فرضت على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار قرار بالتخلي عن المخطط الوطني للمحاسبة	185	3	5	4.22	.589
التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أفضل بديل للمخطط الوطني للمحاسبة	185	2	5	4.34	.597
الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر	185	1	5	4.28	.735
يوفر النظام المحاسبي المالي القواعد والفروض والمعايير التي تعالج كافة الأحداث المالية والاقتصادية وإعداد معلومات مالية قابلة للمقارنة	185	2	5	4.18	.607
يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	185	3	5	4.31	.559

سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	185	2	5	4.23	.603
سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية	185	2	5	4.18	.680
عدم تكيف بعض التشريعات والأنظمة والقوانين (الجباية، القانون التجاري وقانون الشركات) في الجزائر يعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.28	.630
غياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.38	.597
عدم توفر العنصر البشري المؤهل والخبرات الكافية من قبل المؤسسات يحول دون التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.26	.643
عدم وجود جهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات ملزمة	185	2	5	4.35	.626
يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية	185	2	5	4.44	.606
إن النصوص القانونية الصادرة لحد الآن كفيلة بتوضيح التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.12	.839
إن الإصلاحات التي شهدها التعليم المحاسبي في الجامعات غير كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.24	.559
يلعب المجلس الوطني للمحاسبة دورا مهما في توجيه ومساعدة المحاسبين على تطبيق النظام المحاسبي المالي	185	3	5	4.36	.502
يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	185	2	5	4.37	.720
يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة	185	2	5	4.24	.721
سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية	185	2	5	4.24	.617
هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة	185	3	5	4.30	.593
إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض	185	2	5	4.22	.648
غياب المنافسة العادية في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة	185	2	5	4.27	.628
يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية	185	2	5	4.25	.630
تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية	185	2	5	4.26	.615

يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية	185	3	5	4.26	.569
قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة (جدول حساب النتيجة(	185	3	5	4.39	.571
الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة	185	2	5	4.45	.579
إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون	185	2	5	4.26	.626
ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة	185	2	5	4.28	.596
يطبق النظام المحاسبي المالي بصفة واضحة وشفافة نفس المبادئ التي تتبناها المعايير المحاسبية الدولية في التسجيل والتقييم المحاسبي للمعاملات	185	2	5	4.30	.613
المبادئ التي تحكم التسجيل والتقييم المحاسبي للأحداث الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي تسمح لمستخدمي	185	2	5	4.22	.667
تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها	185	2	5	4.25	.748
تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة	185	3	5	4.36	.592
يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول	185	2	5	4.13	.687
يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة	185	2	5	4.27	.610
سيضل حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي	185	2	5	4.29	.570
تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات	185	2	5	4.19	.753
الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي	185	3	5	4.22	.577
الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة	185	3	5	4.32	.618

يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بحصول المستثمرين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة	185	3	5	4.53	.581
يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب	185	2	5	4.19	.677
يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بتخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة	185	3	5	4.24	.522
يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بزيادة إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للاستثمار	185	3	5	4.40	.513
تتوفر المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على جميع الخصائص النوعية	185	2	5	4.19	.731
تفصح المؤسسة عن معلومات محاسبية إضافية (قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...الخ(،	185	2	5	4.31	.750
Valid N (listwise)	185				

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	185	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	185	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.969	13

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	185	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	185	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.966	13

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	185	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	185	100.0

Listwise deletion based on all variables in the procedure. .a

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.973	14

RELIABILITY

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	185	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	185	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.771	14

RELIABILITY

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	185	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	185	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.849	54

الملاحق الخاصة بالانحدار المتعدد

الفرضية الأولى H_0:

```
  /DEPENDENT rd
  /METHOD=ENTER b2 b3 b4 b9 b13.
```

Régression

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	-يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات , -سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية , -سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية , -يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية , يكفل الن ظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : rd

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,457[a]	,209	,187	,71394

a. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	24,145	5	4,829	9,474	,000[b]
	Résidu	91,239	179	,510		
	Total	115,384	184			

a. Variable dépendante : rd

b. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,779	,272		10,221	,000
يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	,336	,119	,408	2,828	,005
سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	,157	,115	,177	1,367	,173
سيحد تطبيق النظام المحاسبي المالي من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتلاعب بالمعلومات الداخلية	-,140	,091	-,163	-1,535	,127
يعاني النظام المحاسبي المالي من بعض القصور والنقص خاصة في جانب التقييم بالقيمة العادلة من اجل تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية	-,096	,103	-,105	-,940	,349
يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	,052	,083	,066	,626	,532

a. Variable dépendante : rd

```
REGRESSION
  /DEPENDENT rd
  /METHOD=ENTER b2 b3 b13.
```

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية , يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : rd

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,427[a]	,182	,169	,72203

a. Valeurs prédites : (constantes)

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	21,025	3	7,008	13,443	,000[b]
	Résidu	94,359	181	,521		
	Total	115,384	184			

a. Variable dépendante : rd

b. Valeurs prédites : (constantes)

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardizes		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,483	,241		10,290	,000
	يكفل النظام المحاسبي المالي إنتاج معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية	,243	,114	,295	2,133	,004
	سيضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم والتقارير المالية	,103	,114	,116	,905	,002
	يؤدي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية تقييم ومقارنة أداء المؤسسات	,029	,083	,036	,348	,000

a. Variable dépendante : rd

الفرضية الثانية H_0:

```
REGRESSION
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
COMPUTE TR=(c14+c13+c12+c11+c10+c9+c8+c7+c6+c5+c4+c3+c2+c1) / 14.
/DEPENDENT TR
/METHOD=ENTER c1 c2 c3 c4 c7 c9 c11 c12.
```

Régression

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	-ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم) اتباع النسق الواحد (من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة -سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية -قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة) جدول حساب النتيجة -ان إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون -تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية -إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض -يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة -هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : TR

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,997[a]	,994	,993	,04572

a. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	57,887	8	7,236	34,64	,000[b]
	Résidu	,368	176	,002		
	Total	58,255	184			

a. Variable dépendante : TR

b. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardizes	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	,479	,042		11,427	,000
-يوفر النظام المحاسبي المالي طرق وبدائل القياس المحاسبي لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة	,083	,020	,188	4,101	,000
-سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية على المعلومات المحاسبية	,136	,029	,289	4,677	,000
-هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة	,097	,032	,198	3,076	,002
-إن إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة في الجزائر تكتنفها بعض الصعوبات والغموض	,150	,021	,278	7,272	,000
-تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية عند الاعتراف بتميزها بالملائمة والموضوعية	,071	,034	,087	2,129	,035
-قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة) جدول حساب النتيجة(	,145	,019	,120	7,564	,000
-إن إعداد القوائم المالية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون	,127	,020	,138	6,250	,000
-ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم) اتباع النسق الواحد (من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة	,068	,013	,053	5,277	,000

a. Variable dépendante : TR

الفرضية الثالثة H_0 :

```
REGRESSION:
  /DEPENDENT GF
  /METHOD=ENTER d1 d2 d3 d4 d7 d8 d10 d13.
```

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,959[a]	,919	,916	,09357

a. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	17,535	8	2,192	25,037	,000[b]
	Résidu	1,541	176	,009		
	Total	19,076	184			

a. Variable dépendante : GF

b. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardizes		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	**,417**	**,092**		**4,556**	**,000**
-تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها	**,086**	**,009**	**,206**	**9,289**	**,000**
-تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة	**,157**	**,016**	**,289**	**9,842**	**,000**
-يحتوي النظام المحاسبي المالي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول	**,083**	**,012**	**,177**	**6,926**	**,000**
-يتوسع النظام المحاسبي المالي في اشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويشجع على تقديم افصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة	**,161**	**,012**	**,306**	**13,268**	**,000**
-الإفصاح عن أهم السياسات والطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي	**,111**	**,016**	**,199**	**7,040**	**,000**
-الإفصاح المحاسبي في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة	**,108**	**,014**	**,208**	**7,901**	**,000**
-يسمح الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بعرض المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب	**,128**	**,011**	**,270**	**11,932**	**,000**
-تفصح التي المحاسبية المعلومات تتوفر وفق المالية القوائم في المؤسسة عنها جميع على المالي المحاسبي النظام النوعية الخصائص	**,072**	**,012**	**,164**	**5,816**	**,000**

a. Variable dépendante : GF