الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université Mohamed Khidher-Biskra-
Faculté des sciences économiques
Commerciale et des sciences de gestion
Département des sciences commerciales

الموضوع

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية.

تخصص: محاسبة.

– إعداد الطالب: محمد بلقايد خملول

– إشراف الأستاذ: أ.د أحمد قايد نور الدين

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
بن عيشي عمار	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
احمد قايد نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	مقررا
جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بسكرة	متحنا
عزوز ميلود	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بسكرة	متحنا
تقرارت يزيد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة ام البواقي	متحنا
مايدة محمد فيصل	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي	متحنا

السنة الجامعية: 2019 –2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université Mohamed Khidher-Biskra-
Faculté des sciences économiques
Commerciale et des sciences de gestion
Département des sciences commerciales

الموضوع

إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية.

تخصص: محاسبة.

– إعداد الطالب: محمد بلقايد خملول

– إشراف الأستاذ: أ.د أحمد قايد نور الدين

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
بن عيشي عمار	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
احمد قايد نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	مقررا
جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بسكرة	متحنا
عزوز ميلود	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بسكرة	متحنا
تقرارت يزيد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة ام البواقي	متحنا
مايدة محمد فيصل	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي	متحنا

السنة الجامعية: 2019 –2020

شكر وتقدير

بعد الحمد لله تبارك وتعالى حق حمده، الذي وقفني لإتمام هذا العمل

أتقدم بشكري وامتناني الكبيرين لأستاذي القدير الأستاذ أحمد قايد نور الدين على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى ما قدمه من توجيهات قيمة، كما أتقدم بجزيل الشكر الى كل الأساتذة الذين قدموا لنا المساعدة وأخص بالذكر الأستاذ عيسى الزاوي والأستاذ عبد القادر قطاف والأستاذ مولود فتحي والأستاذ فريد زكريا عبيد

كما أتقدم بالشكر الجزيل لموظفي المجمعات محل الدراسة، على حسن الاستقبال وكل المعلومات المقدمة حول مختلف جوانب الدراسة

وأختم شكري بزملاء الدراسة، وكل من شجعني بالكلمة الطيبة والابتسامة والدعاء

إلى كل هؤلاء أقول لهم

شكرا

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى الوالدين حفظهما الله لي

إلى كل العائلــة الكريمة

إلى كل أصدقائي وزملائي

إلى كل أساتذتي في جميع الأطوار الدراسية

إلى كل من زودني علما

الملخص

جاءت الدراسة لمعالجة إشكالية أثر اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية وللإجابة على الإشكالية وتحقيق اهداف الدراسة قمنا بمعالجة الموضوع من الجانبين النظري والتطبيقي حيث قمنا بالاستعانة بأدوات التحليل الإحصائية لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة، من خلال توزيع استبانة على مجموعة من الموظفين المعنيين بإعداد القوائم المالية المجمعة في ثلاث مجمعات جزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال).

وقد خلصت الدراسة انه لتحقيق جودة معلومات في القوائم المالية للمجمعات الجزائرية يجب اعداد هذه القوائم المالية وفق لمتطلبات العرض والافصاح للمعايير المحاسبية الدولية مع تقليل المعوقات التي تحول دون تحقيق جودة المعلومات خاصة فيما يتعلق بالجانب الجبائي وتفعيل دور المنظمات المهنية المحاسبية لوضع التفسيرات اللازمة لفهم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي وتطويره ليتماشى مع المتغيرات الدولية خاصة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.

الكلمات المفتاحية: مجمعات، التجميع المحاسبي، القوائم المالية المجمعة، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract

The study came to address the problem of the impact of preparing and presenting the consolidated financial statements on the quality of accounting information. To answer the problem and achieve the study's goals, we addressed the topic from both the theoretical and practical sides, where we used the help of statistical tools to analyze the relationship between study variables, by distributing a questionnaire to a group of employees involved in preparing financial statements Grouped in three Algerian complexes (Sonatrach, Sonelgaz, Sidal).

The study concluded that to achieve the quality of information in the financial statements of Algerian complexes, these financial statements must be prepared in accordance with the requirements of presentation and disclosure of international accounting standards while reducing the obstacles that prevent the achievement of quality information, especially with regard to the tax aspect and activating the role of accounting professional organizations to develop the necessary interpretations to understand the conceptual framework of the system the financial accountant and its development in line with the international variables, especially the international accounting standards related to preparing and presenting the consolidated financial statements.

Key words: groups, accounting consolidation, consolidated financial statements, quality of accounting information.

الفهرس

شكر وتقدير ..... **III**

الإهداء ..... **IV**

الملخص ..... **V**

الفهرس ..... **VII**

قائمة الجداول ..... **X**

قائمة الأشكال ..... **XIII**

مقدمة..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات والتجميع ..... **2** -

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات .....- 3 -

المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات وأشكال المساهمة ..... - 3 -

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات وخصائصه ..... - 7 -

المطلب الثالث: دوافع تكوين مجمع الشركات..... - 12 -

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التجميع .....- 13 -

المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه ..... - 14 -

المطلب الثاني: تنظيم عملية التجميع ..... - 16 -

المطلب الثالث: أشكال التجميع المحاسبي ..... - 19 -

المبحث الثالث: تحديد محيط التجميع المحاسبي .....- 21 -

المطلب الاول: الاستبعادات من محيط التجميع ..... - 21 -

المطلب الثاني: معدل الفائدة ومعدل الرقابة ..... - 22 -

المطلب الثالث: مختلف اشكال الرقابة ..... - 26 -

الفصل الثاني : اعداد وعرض القوائم المـــــــالية المجمعة ..... - 32 -

المبحث الاول: طرق التجميع المحاسبي..... - 33 -

المطلب الأول: طريقة التكامل الكلي..... - 33 -
المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي ..... - 35 -
المطلب الثالث: طريقة الوضع في تكافؤ ..... - 36 -
المبحث الثاني: الاجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي ..... - 38 -

المطلب الاول: مقاربة الحسابات الداخلية ..... - 38 -
المطلب الثاني: معالجة الحسابات ..... - 41 -
المطلب الثالث: إقصاء العمليات البينية..... - 43 -
المطلب الرابع: توزيع الأموال الخاصة ..... - 47 -
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة ..... - 51 -

المطلب الاول: عرض قائمة الميزانية المجمعة ..... - 51 -
المطلب الثاني: عرض قائمة حسابات النتائج المجمعة..... - 53 -
المطلب الثالث: عرض قائمة تدفقات الخزينة المجمعة ..... - 55 -
المطلب الرابع: عرض قائمة حركة رؤوس الأموال المجمعة ..... - 57 -
المطلب الخامس: الملاحق..... - 58 -

الفصل الثالث: جودة المعلومات للقوائم المـــــــالية المجمعة ..... - 62 -

المبحث الأول: الإطار العام للمعلومة المحاسبية وجودتها ..... - 63 -

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية..... - 63 -
المطلب الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية..... - 69 -
المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية ..... - 72 -
المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة القوائم المالية المجمعة ..... - 75 -

المطلب الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية ..... - 76 -
المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة ..... - 77 -

المبحث الثالث: أثر اصلاحات النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة ..... – 85 –

المطلب الاول: أعمال الصلاح المحاسبي في الجزائر ..... – 85 –

المطلب الثاني: عرض النظام المحاسبي والمالي ..... – 88 –

المطلب الثالث: الإطار المحاسبي لتجميع القوائم المالية ..... – 94 –

الفصل الرابع: دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية..... – 98 –

المبحث الأول: تقديم المجمعات محل الدراسة..... – 99 –

المطلب الأول: تقديم مجمع سوناطراك..... – 99 –

المطلب الثاني: تقديم مجمع سونلغاز ..... – 102 –

المطلب الثالث: تقديم مجمع صيدال..... – 105 –

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية واختبار الأداة ..... – 110 –

المطلب الأول: تخطيط الدراسة..... – 110 –

المطلب الثاني: فرضيات ومنهجية ومجال وحدود الدراسة. ..... – 112 –

المطلب الثالث: تصميم وتنفيذ الدراسة ..... – 116 –

المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة..... – 121 –

المبحث الثالث: نتائج الدراسة والاختبارات الإحصائية ..... – 135 –

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة ..... – 136 –

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة ..... – 140 –

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة..... – 151 –

الخاتمة ..... – **187** –

المصادر والمراجع ..... – **196** –

الملاحق..... – **203** –

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01-01	جدول مقارنة بين الشركة التابعة والفروع	09
02-01	نوع الرقابة وطريقة التجميع حسب نسبة الرقابة	29
01-03	التمييز بين البيانات والمعلومات	67
01-04	يبين محتوى أداة الدراسة	119
01-04	يبين تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي	120
02-04	يبين تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي	120
03-04	يبين مستويات الموافقة على عبارات وأبعاد ومجالات الدراسة	121
04-04	قائمة أسماء المحكمين	121
05-04	معامل "Kendall's Concordance Coefficient (w) "	123
06-04	يبين الصدق البنائي لمحاور الاستبيان	124
07-04	يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول	125
08-04	يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني	127
09-04	يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث	128
10-04	يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني	130
11-04	يبين قيمة معامل "Alpha Cronbach's" للاستبيان	132
12-04	يوضح معاملات الارتباط بين نصفي كل محور من محاور الاستبانة والاستبانة ككل قبل التعديل ومعامل الثبات بعد التعديل	133

13-04	اختبار التوزيع الطبيعي	134
14-04	يبين التوزيع الطبيعي للمتغير التابع جودة لمعلومات المحاسبية.	136
15-04	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	137
16-04	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الاكاديمي	138
17-04	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	139
18-04	يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول	141
19-04	يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني	143
20-04	يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثالث	146
21-04	يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني	148
22-04	يبين معامل الارتباط بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	152
23-04	يبين معامل الارتباط بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية	153
24-04	يبين معامل الارتباط بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية.	154
25-04	نتائج العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع بشكل كلي	155
26-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – اسم المؤسسة و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	157
27-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – المؤهل العلمي و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	159
28-04	يبين الاختبارات البعدية وفق نموذج Différence significative de Tukey	160
29-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – التخصص الاكاديمي و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	161
30-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – الخبرة المهنية واعداد وعرض القوائم	163

	المالية المجمعة	
31-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) بين جودة المعلومات المحاسبية و اسم المؤسسة	164
32-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و المؤهل العلمي.	165
33-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و التخصص الاكاديمي.	166
34-04	يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و الخبرة المهنية	167
35-04	يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس اثر متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية	168
36-04	يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس أثر متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية	171
37-04	يبين تقدير النموذج الإنحدار الخطي لقياس أثر معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري على جودة المعلومات المحاسبية	175
38-04	يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس أثر اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية	178
39-04	يبين ملخص النموذج "Model Summary[c]"	180
40-04	يبين نتائج إختبار الخطي المتعدد ANOVA[(a)]	181
41-04	يبين نتائج معاملات (Coefficients[a]) إختبار الإنحدار الخطي المتعدد	181
42-04	نموذج معادلة الانحدار المتعدد التدريجي بين اعداد وعرض القوائم المالية	182
43-04	يبين المتغيرات المتخلي عنها من نموذج معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي	183
44-04	يبين نموذج الفعال باستخدام معادلة الانحدار المتعدد التدريجي النهائي	184

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01-01	المساهمة المباشرة	05
02-01	المساهمة غير المباشرة	06
03-01	المساهمة المتعددة	06
04-01	المساهمة المتبادلة	07
05-01	المساهمة الدائرية	07
06-01	التجميع المباشر	19
07-01	التجميع غير المباشر	20
08-01	معدل الفائدة في حالة المساهمة المباشرة	24
09-01	معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بسلسلة واحدة	24
10-01	معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بعدة سلاسل	25
01-03	أبعاد جودة المعلومات المحاسبية	73
02-03	مراحل اعداد المعايير المحاسبية الدولية	77
03-03	حالات استخدام المعايير: IFRS 12 IFRS 11 IFRS 10 و IAS 28	78
04-03	النموذج الجديد للسيطرة	80
01-04	يمثل تركيبة مجمع سوناطراك	101
02-04	الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	105
03-04	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	108

04-04	نموذج الدراسة	112
05-04	يبين التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	135
06-04	يبين التوزيع الطبيعي للمتغير التابع جودة لمعلومات المحاسبية.	135
07-04	يبين توزيع عينة الدراسة حسب اسم المؤسسة	136
08-04	يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	138
09-04	يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الاكاديمي	139
10-04	يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	140
11-04	يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط	171
12-04	يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط	174
13-04	يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط	177

مقدمة

توطئة:

شهد العالم في القرن الماضي وخاصة بعد الحرب لعالمية الثانية مجموعة من التحولات الاقتصادية، نتيجة لزيادة التدفقات الرأسمالية وتحرير التجارة الدولية من جهة، وعولمة الانشطة الاقتصادية التي ادت الى سهولة انتقال رؤوس الاموال بين الدول من جهة اخرى، ادى كل هذا الى دخول الشركات في تجمعات اقتصادية تتشكل من مجموعة من الشركات التي تتبع لوحدة القرار الاقتصادي لمواجهة المنافسة والتطور المتسارع لهذه الظاهرة الجديدة.

وبعد ذلك وبصفة متسارعة تطور شكل هذه المجمعات، حيث اصبحت هذه المجمعات تسيطر على السوق العالمية واستغلت بذلك ضعف الانظمة القانونية للدول من اجل تضخيم الارباح وتوسيع الانشطة الاقتصادية، مما مكنها من انتشار اعمالها عن طريق انشاء وامتلاك شركات تابعة لها في مختلف الدول، وبالتالي ظهور ما أصبح يسمى بالشركات متعددة الجنسيات.

بالمقابل كان لظهور هذا الشكل الجديد المتمثل في مجمع الشركات الاثر على النظام المحاسبي حيث كان لزاما على هذه المجمعات البحث على سبل لتجميع حسابات الشركات التابعة لها في شكل قوائم مالية مجمعة، سعت المنظمات المحاسبية الوطنية للدول للبحث والتطوير في التقنيات المحاسبية التي تمكن من تقديم المعلومات المحاسبية المتعلقة بمجموعة من الشركات في شكل قوائم مالية مجمعة تعبر عن الوضعية المالية للمجمع ككل، الا ان اختلاف العمل المحاسبي في كل دولة ادى الى مشاكل نتيجة لاختلاف الممارسة المحاسبية للشركات التابعة والمنتشرة في عدة دول.

كل هذا ادى الى ضرورة ايجاد حلول متمثلة في انشاء منظمات دولية هدفها الوصول الى تقارب في العمل المحاسبي بين الدول، حيث عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية في بادئ الامر ومجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد، على اصدار معايير محاسبية دولية متعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة، تخدم مصالح مختلف الاطراف عن طريق تقديم معلومات محاسبية مجمعة تتسم بجودة عالية.

ادى انتشار المجمعات في الآونة الاخيرة الى تشابك المصالح بين مختلف الاطراف المستفيدة من القوائم المالية المجمعة وخاصة بعد الازمات المالية التي عصفت بالكثير من المجمعات وكانت اصابع

الاتهام موجهة للمعلومات المحاسبية التي كانت لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمجمعات، كان لزاما على مجلس معايير المحاسبة الدولية لتدارك النقائص والسلبيات في المعايير السابقة حيث اجرى مجموعة من التعديلات على المعايير السابقة والغاء بعضها واصدار في سنة 2011 معايير تقارير مالية متعلقة بالقوائم المالية المجمعة والزمت بتطبيقها سنة 2013، واعتمدها الاتحاد الاوروبي ليقر تطبيقها من بداية سنة 2014.

على المستوى الوطني يعتبر موضوع مجمع الشركات حديث النشأة، شرعت الجزائر منذ بداية التسعينيات في القيام بإصلاحات في المجال الاقتصادي بهدف فتح المجال للاستثمار الأجنبي والخاص، حيث يعتبر موضوع مجمعات شركات جديد بالنسبة للبيئة الاعمال الجزائري حيث وضع الإطار القانوني لها في المواد 729 الى 732 مكرر و المواد796 الى 799 مكرر من القانون التجاري، كما خصص المشرع الجزائري نظاما جبائيا خاصا لمجمع الشركات تمثل في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث حددت مجموعة من الشروط الواجب توفرها للاستفادة من نظام خاص يسمى بنظام الدمج الجبائي، اما من الناحية المحاسبية شملت الاصلاحات في بادئ الامر المخطط الوطني للمحاسبة والتي صدرت في الجريدة الرسمية سنة 1999 والمتمثلة في:

القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 87 والمتضمن كيفية اعدد وتجميع حسابات المجمع؛

القرار الوزاري المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 91 والمتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

بعد ذلك باشرت الجزائر في إصلاحات عميقة في المخطط المحاسبي الوطني الى ان صدر النظام المحاسبي المالي سنة 2007 من خلال القانون 11/07 والذي تضمن في فصل من فصوله الحسابات المالية المجمعة.

أولا: مشكلة الدراسة

1- **الإشكالية الرئيسية:** في ضوء ما سبق تبلورت مشكلة الدراسة في صورة التساؤل الرئيسي التالي:

- **كيف يمكن أن تأثر عملية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المجمعة الجزائرية؟**

واستنادا على ما تقدم، يسعى الباحث في الدراسة إلى تسليط الضوء على علاقة كل من إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات المجمعة الجزائرية.

2- **الإشكاليات الفرعية:** وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية نطرحها كالآتي:

- هل توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- هل توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- هل توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).
- هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

- هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ثانياً: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرّئيسية وكذلك التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات العلمية لهذه الدراسة قصد طرحها للمناقشة واختبار صّحتها، فتشمل دراستنا الحالية على أربع فرضيات رئيسية، تتفرع منها عدة فرضيات فرعية وهي:

1- الفرضية الرئيسية الأولى

1- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- وتندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- الفرضية الرئيسية الثانية

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

- وتتفرع الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الأكاديمي.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

3- الفرضية الرئيسية الثالثة

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

2- وتتفرع الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الأكاديمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

4- الفرضية الرئيسية الرابعة

1- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$

2- وتندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الرابعة الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

ثالثاً: أهمية الدراسة

تكمن اهمية دراسة العلاقة بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية من المكانة التي اصبحت تحتلها المجمعات في اقتصاديات الدول من جهة وسلوكيات هذه المجمعات وبالتالي السعي المتواصل الى الوصول الى معلومات محاسبية ذات جودة عالية، وتزاد الاهمية من خلال تزامن الدراسة مع مجموعة من المستجدات على المستويين الدولي والمتمثل في الصدر معايير متعلقة بالقوائم المالية المجمعة، وعلى المستوى الوطني من خلال المجهودات المحدودة التي تبذلها الجزائر في التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولة.

رابعاً: أهداف الدراسة

يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الاهداف، والتي تتناسب مع موضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

- ابراز اهمية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة خاصة في ظل المتغيرات الدولية والمتمثلة في استحداث معايير محاسبية جديدة تتعلق بالقوائم المالية المجمعة؛
- الوقوف على مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي للإصلاحات على المستوى الدولي والمتمثلة في اصدار وتعديل المعايير المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة؛

- الوقوف على معوقات اعداد وعرض القوائم المالية في بيئة التجميع الجزائرية في ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية؛

خامساً: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في:

1- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في ظل السعي الى مواكبة الاصلاحات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية من اجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، لغرض الوصول الى توافق محاسبي على المستوى الدولي؛

2- **الحدود الزمانية:** تم إعداد هذه الدراسة الميدانية في سنة (2018) شهر جانفي إلى غاية شهر جوان؛

3- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، باعتبارها من اهم المجمعات الجزائرية من خلال المساهمة الكبيرة في الاقتصاد الوطني؛

4- **الحدود البشرية:** تقتصر هذه الحدود في جميع الموظفين في المصالح المحاسبية والمالية والإدارية في المجمعات محل الدراسة.

سادسا: منهج وادوات الدراسة

للإجابة على الاشكالية الرئيسة للدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام اداة الاستبانة باعتبارها الأداة المناسبة لكسب البيانات والمعلومات لمعالجتها من أجل الحصول على نتائج موثوقة.

1- منهج الدراسة: اعتمدنا في إجراء هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يُعد أحد مناهج البحث العلمي نظراً لملائمة هذا المنهج مع طبيعة وأهداف الدراسة، حيث يقوم هذا المنهج بدراسة الظاهرة كما هي في الواقع، ووصفها بشكل دقيق، ويُعبر عن هذه الدراسة بشكل كمي وكيفي، ويحاول المنهج الوصفي التحليلي الإجابة عن الإشكالية الرئيسية من خلال تحليل الظاهرة المدروسة، وتنقسم هذه الدراسة إلى إطارين رئيسيين، وهما:

- **الإطار النظري:** الذي يسلط الضوء على الأبعاد الرئيسية لمحاور الدراسة، وقد اعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات التي ساعدته في كتابة الجانب النظري على الكتب والأطروحات والمقالات والمداخلات والدوريات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة؛
- **الإطار الميداني:** يتمثل في التعرف الميداني لواقع عملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات المجمعة محل الدراسة ، ومعرفة درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة، وهذا ما أدى بالباحث إلى الاعتماد على مجموعة من الأساليب التي تساعده على جمع البيانات والمعلومات التي تخص الجانب الميداني وذلك قصد الوصول إلى نتائج واستنتاجات الدراسة تزامناً مع المنهج التحليلي الذي يُعد مناسباً لطبيعة الدراسة الحالية التي تهتم بتقصي الآراء ومعرفة الاتجاهات العينة المبحوثة، وذلك بهدف تشخيص إشكالية والتساؤلات الفرعية للدراسة وتحليلها واستنتاج النتائج وصياغتها وتفسيرها باستخدام الأداة التي تتوافق معها.

2- أداة الدراسة: بناءاً على طبيعة البيانات التي يُراد جمعها توافقاً مع المنهج المتبع للدراسة، وجد الباحث أنَّ الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة ألاَّ وهي الاستبانة باعتبارها الأداة الرئيسية للحصول على البيانات والمعلومات، وتم صياغة محاور وأبعاد وعبارات الاستبانة بما يتلاءم مع إشكالية وأهداف الدراسة، والتي تخدم فرضيات الدراسة لقياس مدى تأثير عملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات المجمعة محل الدراسة.

سابعاً: أسباب اختيار الموضوع

تعددت أسباب ودوافع اختيار موضوع الدراسة، فكان اختيارنا لموضوع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة للأسباب التالية:

- الرّغبة الشخصية في وذلك لان موضوع الدراسة يدخل ضمن اهتمامات وتخصص الباحث؛
- موضوع يتميز بقابلية للبحث والاسهام خاصة في ظل المتغيرات على المستوى الوطني والدولي؛
- تسليط الضوء على اختلافات الممارسة المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في مجال اعداد القوائم المالية المجمعة.

- تسليط الضوء على اهمية جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المجمعة وذلك لأهمية المجمعات في الاقتصاد الوطني وعلى المستوى الدولي.

ثامناً: الدراسات السابقة

من خلال إطلاع الباحث على أدبيات الدراسة وفي حدود ما توصل اليه الباحث من دراسات متعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات وللوقوف على اهم النقائص في الموضوع تم التطرق للدراسات التالية:

1- **أوماطة أمال فريال**، تقنية تجميع الحسابات حالة الشركة القابضة "سوناطراك خدمات بترولية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002.

خلصت هذه الدراسة الى انا تقنية تجميع الحسابات هي جديدة في الجزائر، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتجميع الحسابات الا حديثا، حيث الزم الشركات القابضة التي تلجا علنيا للادخار أو المسعرة في البورصة، بإعداد حسابات مجمعة و بنشرها كما عرف التجميع بانه تقديما للوضعية المالية وللنتائج الخاصة بمجموعة من الشركات وكأنها تشكل وحدة واحدة، وبالتالي ان هناك ضعف في النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع المحاسبي، وان الشركة محل الدراسة لم تقم بعد بالتجميع المحاسبي وكانت تقوم فقط بمحاولة لتقديم لقديم الحسابات المجمعة.

قامت هذه الباحثة بتقديم موضوع التجميع المحاسبي وتطرقت بإسهاب في الجانب النظري الا ان في تلك الفترة كانت عملية التجميع المحاسبية في بدايتها وهناك صعوبة وقصور في الإطار التشريعي المنظم للعملية.

2-**مقدمي احمد**، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006.

تطرق الباحث في هذه الدراسة للنظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات في الجزائر، مع سرد تجارب الدول الاخرى، وكذا المعايير الدولية المطبقة في الميدان المحاسبي، وقد خلصت الدراسة ان النصوص القانونية في الدول الاخرى خصت عملية التجميع من كل جوانبها، ولم تترك أي صغيرة أو كبيرة الا وسطرتها لإتمام عملية التجميع، أما في الجزائر فهناك ضعف في النصوص التشريعية ويرجع

ذلك لان تقنية التجميع تعد حديثة النشأة، اما في ما يتعلق بالجانب الجبائي، فان مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة حيث اصبحت الشركة المسيطرة على الشركات الاخرى هي المكلفة الوحيدة امام الادارة الجبائية، وتحدد الادارة الجبائية شروط خاصة للدخول في نظام الدمج الجبائي، وتختلف هذه الشروط من دولة الى اخرى، كما توصل الى ان مجمع صيدال بالرغم من توفره على شروط الدخول في نظام الدمج الجبائي والذي يوفر له اقتصاد جبائي جد هام، الا انه لم يختار الدخل في هذا النظام فكيف يمكن ان تكون المجمعات الجزائرية اكثر تنافسية وان تلعب دور هام مع نظيراتها في الدول الاخرى.

قدم الباحث في هذه الدراسة صورة عن النظام المحاسبي والجبائي المطبق في المجمعات الجزائرية ومنها مجمع صيدال محل الدراسة، كما قدم مقارنة مع مجموعة من الدول والمعايير الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

3- **الياس ديقو**، التجميع المحاسبي والافصاح عن الوضعية المالية للمجمعات دراسة حالة مجمع GEMA، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، سنة 2013-2014.

تطرق الباحث في هذه الدراسة الى كيفية مساهمة الحسابات المجمعة في الافصاح عن الوضعية المالية للمجمعات، والتي خلقت لمواجهة الصعوبات والمعوقات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية للاستمرار في نشاطها نتيجة لتطور الاسواق المالية على المستوى الدولي، كما قدم الباحث مختلف مراحل اعداد القوائم المالية المجمعة والافصاح عن الوضعية المالية، وقام بإسقاط هذه المفاهيم على المجمع الجزائري GEMA.

4- **حزي أسماء**، اهمية التجميع المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، سنة 2014-2015.

تطرقت الباحثة في هذه الدراسة الى كيفية القيام بعملية التجميع المحاسبي لمجمع الشركات حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية مجمعة تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

كما قامت بدراسة تطبيقية تطرقت من خلالها الى ممارسة التجميع المحاسبي، وتتبع مراحل إعداده في مجمع جزائري متمثلا في اتصالات الجزائر. حيث تم التعرف على مدى تطبيقه للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

وقد خلصت الدراسة الى انه يحكم تقنية التجميع إطار قانوني يتمثل في القانون التجاري الجزائري وإطار تنظيمي يتمثل في النظام المحاسبي المالي وهذا على المستوى المحلي أما على المستوى العالمي فتحكمها المعايير المحاسبية الدولية حيث تم تخصيص لهذه التقنية مجموعة من المعايير المحاسبية، كما تم الاشارة الى وجود اختلافات في تحديد مفهوم الرقابة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

5- **خليل طيار**، تاهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة 2016-2017.

تطرق الباحث الى إشكالية أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة، السبل الكفيلة لجعل هذه العملية ملائمة للواقع الاقتصادي للجزائر، حيث هدفت الدراسة لتحديد بعض الأبعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات المجمعات تبعا لنموذج أعمالها ومنطق نموها وتمويلها مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية، للقيام بذلك، اعتمد الباحث دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام وسائل البحث العلمي المتمثلة اساسا في : المقابلة، الملاحظة، والتحليل الوثائقي.

توصل الباحث الى ان خصوصية الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الدولية والغموض الذي يحيط بها، وأثبتت محدودية المناقشات على المستوى الدولي في توضيح مدى استجابة النموذج المحاسبي الدولي للتجميع لاحتياجات المجمعات دون المساس بمصلحة باقي الأطراف ذوي العلاقة، وان تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة التجميع، لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المجمعات الجزائرية دولية النشاط ومحيطها الذي تعمل فيه.

6- **حمزة شنوف**، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، سنة 2016-2017.

تطرق الباحث الى اشكالية أثر تطبيق القوائم المالية المجمعة المعدة وفقSCF، على نتائج مكونات المردودية المالية، والمردودية الاقتصادية لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية. حيث هدفت الدراسة إلى قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى انعكاس تطبيقها على نتائج التحليل المالي لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، وكمحاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقييم مدى استجابة، وتوافق قوانين وتعليمات النظام المحاسبي المالي، لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، والتي تقسيمها لثلاث مجموعات تمثلت في " معايير التي لها أثر مباشر على عملية التحليل المالي عند تطبيقها لأول مرة، والمتمثلة في معيار التقرير، ومعايير المحاسبة الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية، والمعايير المحاسبة المتعلقة بتجميع الحسابات"، ولمناقشة إشكالية الدراسة قام الباحث باستخدام اختبار t-test لعينتن مستقلتن، ولكل مجموعة على حدا، وأشارت النتائج إلى وجود استجابة تتجاوز 50 %، ومع وجود أيضا توافق تاثير ذو دلالة إحصائية بالنسبة لكل مجموعة، ومن ثم قمنا بمقارنة نتائج مكونات المردودية بنوعيها (المردودية المالية، والمردودية الاقتصادية) فمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية، والتي بلغت في مجملها تسع نسب، وخلصت نتائلها إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية التسع المدروسة خلال المرحلة الانتقالية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمجمع

الشركات والتجميع المحاسبي

تمهيد

شهد العالم جملة من التطورات الاقتصادية المتسارعة ادت تحرير انتقال رؤوس الاموال وزيادة لاستهلاك على المستوي الدولي وزيادة المنافسة بين الشركات، كل هذا ادى الى سعي الشركات لتوسيع نشاطها والتواجد في مناطق مختلفة وذلك من خلال انشاء فروع او امتلاك شركات اخرى وهو ما أصبح يطلق عليه بمجمع الشركات.

بالمقابل كان لزاما مرافقة هذا الشكل الجديد من الشركات تطوير النظم المحاسبية لتتماشى مع احتياجات اصحاب المصالح حيث لم اصبحت لحاجة لوجود معلومات محاسبية تشمل كل مجمع الشركات أكثر من ضرورة، وهو ما ادى الى تطوير تقنية تجميع الحسابات من طرف النظم المحاسبية المحلية في بادئ الامر ومن ثم من طرف المنظمات المحاسبية الدولية،

وللإحاطة بمختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات والتجميع المحاسبي نقوم بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي:

- ✓ مدخل لمجمع الشركات
- ✓ مفاهيم عامة حول التجميع المحاسبي
- ✓ تحديد محيط التجميع

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

يصعب حصر مفهوم مجمع الشركات وذلك لعدم وجود تعريف واحد يحدد هذه الظاهرة الجديدة من جهة واختلاف وجهات النظر التي تطرقت لموضوع مجمع الشركات سوءا من الجانب القانوني والاقتصادي او المحاسبي او الجبائي، وللإلمام بمختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات ارتأينا تقيم هذا المبحث الى المطالب التالية:

- ✓ المطلب الاول: تعريف مجمع الشركات واشكال المساهمة
- ✓ المطلي الثاني: خصائص مجمع لشركات واشكال المساهمة فيه
- ✓ المطلب الثالث: دوافع تكوين مجم الشركات

المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات وأشكال المساهمة

لتحديد مفهوم لمجمع الشركات سنتطرق في هذا المطلب لتعريف مجمع الشركات من معدة وجهات نظر وكذلك تحديد مختلف اشكال المجمعات.

الفرع الأول: تعريف مجمع الشركات

لدراسة مفهوم مجمع الشركات يجب التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة به سواء من وجهة نظر اقتصادية او قانونية او محاسبية او جبائية.

يعرف مجمع الشركات على أنه " مجمع يتكون من شركة مسيطرة تدعى الشركة الأم وشركات فرعية، أين تحوز الشركة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة على أكثر من 50% من رأسمال الاجتماعي للشركة التابعة".[1]

ويعرف مجمع الشركات من الناحية الاقتصادية على انه "مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الأخرى لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الاقتصادي"[2]

ويعرف كذلك على أنه "مجموعة من الشركات المرتبطة ماليا واقتصاديا بشركة اخرى تدعى الشركة الأم، تضمن هذه الاخيرة ادارة ومراقبة مجموع الشركات المرتبطة من خلال الهيكلة القانونية"[3]

---

[1] Pierre Conso, Gestion financière de l'entreprise ,8eme édition Dunod, France 1996, P 589.
[2] Bruno Dondero, Droit des sociétés, Dalloz,2eme édition, Paris,2011, P535.
[3] Pierre Conso, Farouk Hemici, Gestion financiére de l'entreprise, dunod,11eme edition, paris,2005, p572.

ويعرف مجمع الشركات على انه مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصية معنوية مختلفة، وجود شخصيات معنوية منفصلة يجعل من الممكن وصف فكرة المجموعة، وتمييزها عن العلاقات القائمة بين الشركة ومؤسساتها أو فروعها.[1]

من الناحية المحاسبية عرفت المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مجمع الشركات في العناصر التالية: [2]

- الشركة الأم: هي شركة لها فرع أو عدة فروع؛
- الفرع: عبارة عن مؤسسة مراقبة من طرف مؤسسة أخرى (الام)؛
- المجمع: عبارة عن الشركة الأم ومختلف فروعها.

تطرق المشرع الجزائري في الجانب المحاسبي لأول مرة لمفهوم مجمع الشركات من خلال التعديل الذي طرأ على المخطط الوطني المحاسبي والمتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات والمجمعات، صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، حيث ألزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا القرار في مسك محاسبتها وإعداد وثائق الملخصات وتقديمها، ويتكون المخطط المحاسبي من:

- مدونة الحسابات؛
- مصطلحات تفسيرية وقواعد استعمال الحسابات الخاصة المتعلقة بالتجميع؛
- وثائق الملخصات.

هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل.[3]

من جهة اخرى تطرق النظام المحاسبي المالي في المواد 1.132 و2.132 على انه "تهدف الحسابات المدمجة الى تقديم الممتلكات، الوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة من الكيانات كما لو تعلق الامر بكيان واحد"[4].

---

[1] Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Manuel comptabilité & audit, Berti edition, alger,2013, p182 .

[2] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، ص 383.

[3] . جمال عمورة، نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الاقتصادية في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد: 02، المدرسة العليا للتجارة (ESC)، الجزائر، 2007، ص.100.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، ص15.

وان "كل كيان له مقر أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان او عدة كيانات تعد كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات"[1].

ومن الناحية الجبائية تطرق القانون الجبائي الجزائري في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجمع الشركات كما يلي: "تجمع الشركات يعني كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الاخرى المسماة "الاعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90 % أو أكثر من راس المال الاجتماعي والذي لا يكون راس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركات أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم"[2]

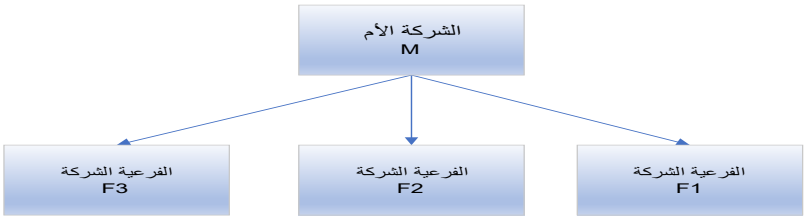
من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج ان مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التي تربطها علاقة مالية مع شركة اخرى تضمن لها الإدارة والمراقبة في هذه المجموعة من الشركات وذلك بطريقة قانونية، حيث امتلاكها لجزء من رأسمال الاجتماعي لهذه الشركات التابعة بنسب معينة وبطريقة مباشرة أو غير مباشرة يمنحها الحق في ممارسة الرقابة عليها.

الفرع الأول: أشكال المساهمة في مجمع الشركات

يمكن التمييز بين خمس اشكال للمساهمة في مجمع الشركات:[3]

أولا: المساهمة المباشرة تتمثل المساهمة المباشرة في امتلاك الشركة الام M حصة في راس مال الشركات التابعة F1، F2 و F3 مثل ما هو موضح في الشكل اسفله:

الشكل رقم (01-01): المساهمة المباشرة

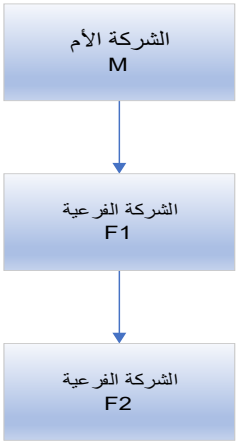


المصدر: Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Manuel comptabilité & audit, Berti edition, alger,2013, p183.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المرجع السابق، ص15.
[2] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 138 مكرر، http://www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع: 2018/02/20 ص 11.
[3] : Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit, p183-184

ثانيا: المساهمة غير المباشرة تتمثل في امتلاك الشركة الام M لجزء من رأسمال الشركة لتابعة F2 عن طريق مشاركتها في رأسمال الشركة التابعة F1 كما هو موضح في الشكل اسفله:

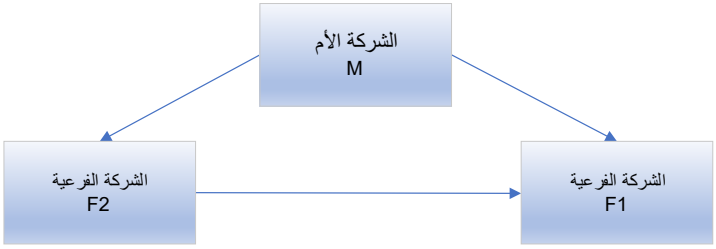
الشكل رقم (01-02): المساهمة غير المباشرة



المصدر: Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit,p183.

ثالثا: المساهمة المتعددة: تتمثل في امتلاك الشركة الام M لجزء من رأسمال الشركة لتابعة F1 بصفة مباشرة وامتلاك حصة متعددة في رأسمال الشركة التابعة F2 والتي تحوز عليه الشركة التابعة F1 على جزء من رأسمالها كما هو موضح في الشكل اسفله:

الشكل رقم (01-03): المساهمة المتعددة



المصدر: Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit,, p183.

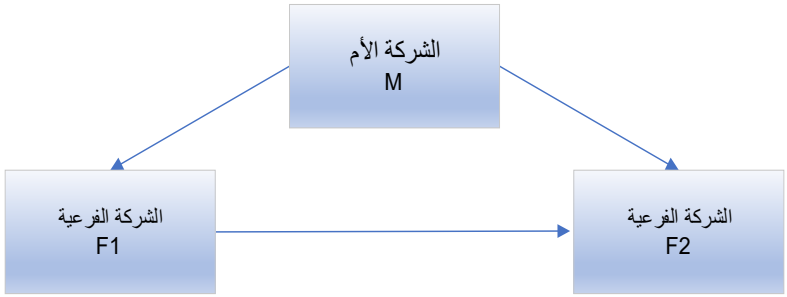
رابعا: المساهمة المتبادلة: تتمثل المساهمة المتبادلة في امتلاك الشركة الام M مساهمات في الشركة التابعة F وامتلاك الشركة التابعة بدورها مساهمات في الشركة الام M كما هو موضح في الشكل اسفله:

الشكل رقم (01-04): المساهمة المتبادلة

المصدر: Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit, p184.

خامسا: المساهمة الدائرية تتشكل المساهمة الدائري عندما تكون شركتين أو أكثر لهما مساهمات مباشرة أو غير مباشرة في آن واحد وبأقساط مختلفة كان تمتلك الشركة الام M مساهمات مباشرة وغير مباشرة في الشركات الفرعية F1و F2.

الشكل رقم (01-05): المساهمة الدائرية



المصدر: Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit, p184.

من خلال ما سبق يمكن ان نستنتج ان المساهمة بين الشركات التي تدخل مضمن مجمع الشركات تأخذ عدة اشكال تحدد من خلالها العلاقة بين الشركات التابعة والشركة الام ومركز كل شركة تابعة من الشركات الاخرى والشركة الأم.

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات وخصائصه

يتكون مجمع الشركات من مجموعة من الشركات مشكلة من شركة أم وشركات تابعة لها، وتمتلك كل وادة منها شخصية معنوية خاصة بها مستقلة عن الشركة الام، تربطها علاقة قانونية واقتصادية ومالية بالشركة الأم، حيث تسيطر هذه الاخيرة وتمارس الرقابة على باقي المجموعة، ويمكن ان ينشأ من خلال مجموعة من الطرق سوف نتطرق لها فيما يلي:

الفرع الاول: مكونات مجمع الشركات

يتشكل مجمع الشركات من شركة أم تمارس السيطرة والرقابة على مجموعة من الشركات التابعة لها بفعل العلاقة المالية والاقتصادية التي تربطهم، من خلال ما سبق يتضح لنا ان مجمع الشركات مكون من الاطراف التالية:

أولا: الشركة الام والشركة القابضة: يستخدم مصطلح الشركة الام في التشريع الفرنسي وهي تشبه الشركة القابضة، عادة فان الشركة الام يكون لها دور مالي أو صناعي حيث تجمع نشاطات متفرعة قريبة أو مكملة يتمثل دورها الاساسي في تعيين المديرين في الوحدات الاقتصادية التابعة ودراسة وانتقاء روابط التنمية والاستراتيجية والمصادقة على مخطط العمليات والميزانية ومراقبة التنفيذ وتضمن خدمات متبادلة داخل المجمع كالصناديق والتأمينات والبحث العلمي[1].

يعد دور الشركة الأم معتبرا من خلال هذه البنية القانونية حيث أنها تقوم بإصدار كل القرارات الاقتصادية وهذا على صعيد العلاقات التجارية أو على مستقبل النشاطات المختلفة للمجمع، كما أنه بإمكانها أن تؤدي في نفس الوقت دورا صناعيا وماليا حيث تقوم بتجميع النشاطات الاقتصادية المتماثلة والمتقاربة وهذا بممارسة النشاط الصناعي بنفسها مع الاحتفاظ بالأصول الصناعية، وفي بعض المرات تقوم بالاحتفاظ بهذه الأصول ولكن دون أن تتحمل تسييرها بنفسها وإنما تخول ذلك لشركة ما تفوضها نيابة عنها تدعى شركة عهده [2].

لكن عندما تلعب الشركة الام وحصرا دورا ماليا يطلق عليها اسم الشركة القابضة وهو مصطلح من التشريع الانجلوامريكي يطلق على الشركة المهيمنة على بقية الشركات من خلال السيطرة المالية والادارية، أو بالاتفاق مع غالبية المساهمين داخل الشركة، تشترك مع الشركة الأم في ان كلا منهم يملك ما لا يقل عن 50% من اسهم الشركات الاخرى، يساعد نظام الشركة القابضة في تحريك وزيادة ايرادات راس المال ووضع استراتيجية استثمار وتقدير النتائج المتحصل عليها من الشركات التي تنجز الاستثمار وتبادل لمساهمات وعدم تركيز المسؤوليات، وهناك عدة اشكال للشركات القابضة:

[1] بركات حسينة، مجمع الشركات في القانون التجاري والمقارن، مذكرة ماجيستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامع الاخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2010، ص13-14.

[2] زيتوني كنزة، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات الولايات المتحدة الامريكية- فرنسا-الجزائر، جامعة الجزائر، الجزائر ،2005، ص26.

- ✓ الشركة القابضة العائلية؛
- ✓ الشركة القابضة والتي هدفها شراء المساهمات؛
- ✓ الشركة القابضة المالية[1].

ثانيا: الشركات التابعة: عند رغبة الشركة الام في توسعة نشاطها تكون امام خيارين إما تكتفي بإنشاء شركة جديدة يسيرها واحد من عمالها الأجراء الذي تنصبه على رأسها لإدارتها، وفي هذه الحالة نكون بصدد فرع بسيط دون استقلالية قانونية، أو تقوم بإنشاء شركة عن طريق المساهمة في رأس المال حيث يقوم المساهمون في هذه الحالة بضمان السير الحسن للاستغلال ومنه تصبح هذه الشركة فرعية في الشركة المؤسسة لها ونكون هنا بصدد فرع تابع ذو استقلالية قانونية، ويمكن التمييز بن الفرع والشركة التابعة من الخلال الجدول الموالي:

جدول رقم (1-1): جدول مقارنة بين الشركة التابعة والفروع

الشركة الفرعية	الفروع
*حقوق نقل الملكية إذا كانت: -حيازة على ممتلكات -حقوق تأسيس الشركة *شخصية قانونية جبائية مميزة ومستقلة. *دفع الضريبة على الشركات IS على النتيجة الإجمالية. *دفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات لوجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركات الفرعية. *إلزامية الرسم على النشاط المهني TAP. *توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم.	*حقوق نقل الملكية إذا كانت: -حيازة على ممتلكات *عدم وجود استقلالية قانونية. *عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية وإنما تحول النتيجة إلى الشركة الأم. *عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والفروع لذلك لا يوجد دفع الرسم على القيمة المضافة TVA. *إلزامية الرسم على النشاط المهني TAP. *عدم توزيع النتيجة.

المصدر: Christine collette, incitation a la gestion fiscale des entreprises, édition eyrolles, France 1994, p34.

[1] بركات حسينة، مرجع سابق، ص14.

من الناحية القانونية يلجا مجمع الشركات عن تكييف الشكل القانوني للشركة التابعة حسب ضرورات النشاط الذي تقوم به، فاذا الشركة التابعة تمارس نشاط صناعي أو تجاري مهم وتحتاج للعديد من الاشخاص واللجوء الى رؤوس اموال معتبرة فإنها تلجا لشكل شركة المساهمة، اما إذا كان النشاط لا يحتاج لهيكل ضخم ولا يحتاج الى عدد كبير من الاشخاص فتلجا للشركة ذات المسؤولية المحدودة، وإذا كانت تمارس نشاط مدني فتأسس شركة مدنية[1].

تعرف هذه الشركات الفرعية على أنها" كل شركة تمتلك من قبل شركة أخرى تحوز على أكثر من نصف رأسمالها"، فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى. تأخذ هذه الشركات الفرعية مختلف الأشكال القانونية (شركة مساهمة، شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة مدنية)، وتقتضي الضرورة أن تبحث المجمعات عند اختيار شركاتها الفرعية على الشكل القانوني الذي يناسبها حسب متطلبات نشاطها وهذا لضمان السير الحسن للنشاط الصناعي والتجاري.[2]

الفرع الثاني: طرق تكوين مجمع الشركات

لغرض تكوين مجمع شركات تلجء الشركات اما لأسلوب الاندماج أو الانفصال او تقديم حصة جزئية م الاصول أو اللجوء الى نظام التفريع (الشركات التابعة) وسنتطرق فيما يلي الى كل طريقة:

أ-**الادماج:** عندما يتبين شركتين أو أكثر ضرورة التجميع بهدف ضمان أفضل مردودية لوسائل الانتاج التي في حوزتها وتحسين انتاجيتها، وبطبيعة الحال تحقيق المزيد م الارباح، تجتمع لاتخاذ قرار تكوين شركة جديدة أو شركة واحدة تستوعب الشركات الأخرى، يسمح القانون التجاري لشركة في حال التصفية بالمساهمة في عملية الادماج، كما يمكنها ايضا ان تساهم في تأسيس شركة جديدة عن طريق الادماج.

يحدد مشروع الادماج اما من قبل مجلس الادارة لكل واحدة من الشركات التي تساهم في الادماج واما من قبل مجلس الادارة للشركة المقرر ادماجها، وينبغي يتضمن هذا المشروع بعض البيانات

[1] بركات حسينة، مرجع سابق، ص 17.

[2] Francis Lefebvre, Francis Lefebvre, groupes de sociétés 2001-2002, édition francis Lefebvre, France 2000, p88.

المتعلقة بالأهداف المسطرة وبالمعلومات الحسابية والمالية، سواء بالنسبة للشركة المقرر ادماجها أو الشركة التي ستدمج فيه الشركة الاولى، كما يجب ان يشير المشروع الى الوضعية الاجتماعية في الشركتين والى التواريخ المحددة للعملية.[1]

ب- **الانقسام (الانفصال):** تختلف عملية الانفصال عن الادماج، وذلك ان الذمة المالية للشركة موضوع الانقسام الى عدة اجزاء وتنتقل هذه الاجزاء الى شركة واحدة او عدة شركات قائمة أو حديثة النشأة.[2]

ويقصد بعملية الانقسام " قيام شركة بتقسيم ممتلكاتها لعدة أجزاء أين يتم استخدام هذه الأجزاء المقسمة في تشكيل ذمم مالية لكل شركة جديدة يتم إنشاؤها".

من خلال هذا التعريف يظهر لنا وكأن هدف عملية الانقسام يخالف لهدف تجمع الشركات وذلك لأن هذه العملية أساسها تقسيم شركة إلى شركتين أو أكثر جديدة، لكن الواقع عكس ذلك لأن الانقسام بصفة عامة يكون لصالح الشركات الموجودة وبالتالي يقود لتجمع الشركات. أما عملية الانقسام فتعرف بـ:" العملية التي تقوم من خلالها شركة بتقديم ذمتها المالية لعدة شركات موجودة أو تساهم معها في تأسيس شركات جديدة".[3]

ت- **تقديم حصص جزئية من الاصول:** تعرف المساهمة بالتقديمات الجزئية للأصول بـ:" العملية التي من خلالها تقدم شركة لشركة أخرى جزء من عناصر أصولها وبالمقابل تحصل على أسهم تصدرها لها الشركة المستفيدة مقابل هذه الأصول".[4]

جاء في تعريف آخر أن هذه العملية:" هي تحويل جزء من ذمة شركة إلى شركة أخرى، وهذا بدافع إعادة تنظيم نشاطاتها أو استغلالها."[5]

[1] الطيب بلوله، ترجمة محمد بن بوزة، قانون الشركات،BERTI EDITION ، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013، ص131.
[2] الطيب بلوله،مرجع سابق،ص 132.
[3] Francis Lefebvre, op. cit, P 14
[4] IBID, P 14.
[5] J Y eglem et P gazil, la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition vuibert, France 1984,p24.

المطلب الثالث: دوافع تكوين مجمع الشركات

تسعى الشركات للدخول في مجمعات لتحقيق جملة من الاهداف الاقتصادية والمالية والتجارية والجبائية والتي سنتطرق اليها في العناصر التالية:[1]

– تعبئة الوسائل المختلفة والتكميلية والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها تعبئتها على سبيل المثال نذكر: تعبئة وسائل التمويل حيث للشركة الأم القدرة على التفاوض مع البنوك للحصول على قروض والوسائل التمويلية الأخرى وهذا لفائدة الشركات التابعة لها.

– تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال استراتيجيات التنويع.

– إحداث نشاطات مختلفة عبر العالم وهذا عن طريق إنشاء فروع إنتاجية في الخارج وذلك بهدف:

- ضمان الأمن: لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع.
- تحقيق مرد ودية: وذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج والقدرة الشرائية من بلد لآخر.
- تحقيق أهداف تجارية: وذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجاته، حيث تبحث البلدان المستضيفة على تدفقات دائمة وهذا ما يحفز على إحلال جزء أو كل الإنتاج في البلد المستضيف وبالتالي تسويق المنتوجات في نفس البلد.

– المرونة في التكوين: يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم والشركات الفرعية لها. تعمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل "مجمع شركات" لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته، كما أشير إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة وأقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع.

– المراقبة: يقوم "مجمع الشركات" بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا، إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك يلجأ "مجمع الشركات " نحو التوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها وبالتالي حماية مصالحه.

[1] زيتوني كنزة، مرجع سابق، ص41.

– تخضع الشركات التي تكون مجمعا للضريبة بصفات مختلفة هذا راجع لتمتع كل شركة بشخصية مستقلة تختلف عن الأخرى، وبالتالي هذا الوضع يعمل في غير صالح هذه الشركات لأن في هذه الحالة لا يكون جدوى ولا فائدة من تكوين مجمعا حيث لا يمكن لبعض الشركات أن تغطي خسائرها من خلال الأرباح التي تحققها الشركات الأخرى، غير أن المشرع الجبائي اهتم بحقيقة المجمعات وتشجيعا منه لتكوينها وتطورها منحها نظام جبائي امتيازي يتميز بنظامين هما: نظام الاندماج الجبائي ونظام التوحيد الجبائي بالإضافة إلى نظام خاص يطبق على العلاقات الموجودة بين الشركة الأم والشركات الفرعية. لذلك كانت الدوافع الجبائية نحو تكوين مجمع الشركات قوية، والحقيقة يمكن حصرها من زاوية الشركات فقط لأن من زاوية الدولة منحها لنظام جبائي امتيازي سيجعلها تخسر جزء هام من مصادرها التمويلية الجبائية، لكن يبق الغرض من هذه الامتيازات ضمان بقاء وتوسع المؤسسات مما يؤدي إلى استقرار في الموارد الجبائية، بالإضافة إلى تحقيق مغزى اقتصادي والذي تسعى من خلاله الدولة العمل على تقوية شركاتها من أجل المنافسة العالمية.

–يمكن للشركات أن تتجمع بعدة طرق وتشكل أشكال مختلفة للتجمع إلا أن الدافع الأساسي لاختيار هذا الشكل من التجمع – "مجمع الشركات" – هو الاستفادة من النظام الجبائي الذي رخص به المشرع لهذا الشكل دون غيره من الأشكال.

–تعتبر الاستفادة من هذا النظام عامل تقوية في مجال المنافسة من ناحية التكلفة، فمثلا عند عدم دفع الضريبة نتيجة الإعفاءات المرخص بها في هذا النظام تقل تكاليف الإنتاج وبالتالي تزداد تنافسية المنتوجات.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التجميع

رافق ظهور مجمع الشركات ضرورة تطوير التقنيات المحاسبية لتتماشى مع الطبيعة الجديدة لهذا الشكل من الشركات وبالتالي ضرورة تقديم معلومات مالية ومحاسبية لمجموع الشركات الداخلة في المجمع تساعد في إعطاء صورة صادقة تساعد مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية وسنتطرق في هذا المبحث الى مختلف المفاهيم المتعلقة بتقنية التجميع المحاسبي من خلال الطالب التالية:

- ✓ مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه

- ✓ تنظيم عملية التجميع
- ✓ أشكال التجميع المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه

سنتطرق في هذا المطلب لمختلف المفاهيم المتعلقة بتقنية التجميع المحاسبي وأهداف اعداد الحسابات المجمعة.

الفرع الأول: مفهوم التجميع المحاسبي

سنحاول تحديد مفهم التجميع المحاسبي من خلال التعاريف التالية:

يعرف التجميع المحاسبي على أنه تجميع الحسابات لمجموعة من الشركات (ميزانية، حسابات النتائج،...الخ) وكأنها تشكل كيان واحد، والهدف منها إعطاء صورة صادقة وفية وكاملة حول الوضعية المالية ونتائج المجمع[1].

ويعرف التجميع المحاسبي بانه عبارة عن تقنية تتوقف على ادماج الميزانيات وحسابات النتائج للشركات التابعة لنفس المجمع بهدف الحصول على ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد ولكن لا يجب ان نفهم ان هذه العملية هي عبارة عن تجميع بسيط لمختلف الميزانيات لان ذلك سيؤدي الى تكرار بعض العمليات والتالي تقنية تجميع الحسابات تسمح بتجنب هذا الخطأ[2].

وحسب المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري: " يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة من الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، المراقبة، المصادقة، والنشر التي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية.

كما ددت المادة 732 مكرر 3 من الأمر رقم 27-96 المؤرخ في 09 ديسمبر 196 انه تلزم الشركات القابضة التي تلجأ الى الادخار العلني و/أو المسعرة في البورصة، بأعداد الحسابات المدمجة ونشرها.

[1] Beatrice et Francis Grandguillot , la comptabilité des sociétés , GUALINO,11eme édition,paris,2013;p257.
[2]Mohamed Cid Benaibouche, comptabilité des sociétés, OPE, 2eme edition,p 84.

وبالتالي نصت هذه المادة صراحة علننا الشركات التي تلجأ علننا للادخار أو تسعر في البورصة هي ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها.

يمكن ان نستخلص مما سبق أن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية هدفها تقديم الحسابات المالية لمجموعة من الشركات في شكل وحدة واحدة، من اجل تقديم صورة صادقة وكاملة عن الوضعية المالية ونتائج المجمع.

الفرع الثاني: اهداف التجميع المحاسبي

تتمثل أهداف عملية التجميع المحاسبي فيما يلي[1]:

- تشمل الحسابات المجمعة كل الممتلكات تحت إدارة المجمع وتتمثل هذه الذمة في التثبيتات المادية والمعدات وحتى الأصول المالية، وبهذا تصبح الذمة المالية أكثر وضوحا من تلك المعبر عنها كتثبيتات مالية في أصول الشركة المجمعة، كما ان قيمة هذه التثبيتات تكون بتكلفة الادراج في محيط التجميع، ولا تتغير قيمة هذا الأصل في حالة تحويله من شركة إلى أخرى.
- تهدف الحسابات المجمعة الى تقديم رؤية أكثر اقتصادية حول نشاط مجموعة من الشركات بصفة أكثر شمولا واكتمالا من الحسابات الفردية حول الوضعية المالية ونتائج الاعمال للمجمع، فاذا اخذنا على سبيل المثال شركة قابضة مالية على رأس مجمع صناعي فان القوائم المالية الفردية للشركة القابضة تحتوي فقط عن الأصول والخصوم المالية في الميزانية والايرادات والاعباء المالية في جدول حسابات النتائج وبالتالي القوائم الفردية لهذه الشركة القابضة لا تمكن من فهم النشاط والوضعية المالية لهذا المجمع الصناعي.
- توضح الحسابات المجمعة كل الحقوق والديون المتعلقة بالشركات الداخلة في محيط التجميع للمتعاملين الخارجيين، حيث توضع في الحسابات الفردية للشركة الام كقروض أو افتراضات اتجاه مؤسسات المجمع، أما في الحسابات المجمعة فيتم إقصاء الديون والحقوق بين المجمع والشركات التابعة، وبالتالي لا تدرج في الحسابات المجمعة إلا الديون والحقوق الفعلية تجاه الغير.

[1] Bruno Bachy, Michel Sion,analyse financiere des comptes consolidés,DUNOD,2eme édition,paris;2009,p12.

- تهدف الحسابات المجمعة الى اعلام المستثمرين حول الاداء المالي للمجمع، حيث تعتبر الحسابات المجمعة أداة للإفصاح الخارجي وبالأخص للمستثمرين كما نصت عليه هيئة مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث ينص الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية على أن المستخدمين الأوائل للقوائم المالية هم المستثمرين، هذا الاختيار يكمن في رغبة المجلس في جعل القوائم المالية ذات أهمية بالنسبة لاتخاذ قرار الاستثمار وبالتالي احتياجات المستثمرين.

يهدف التجميع المحاسبي بصفة عامة الى توفير المعلومات حول الحقيقة المالية والاقتصادية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونا في شكل بيانات خاصة بشركة واحدة تدعى الشركة الام والتي تمارس بدورها رقابة على الشركات التي تدخل ضمن محيط تجميعها.

المطلب الثاني: تنظيم عملية التجميع

يخضع التجميع المحاسبي لطريقتين لتنظيم عملية التجميع المحاسبي ويحدد مسار التجميع بالنظر الى حجم المجمع، ويمكن التمييز بين شكلين من طرق تنظيم التجميع المحاسبي:

- ✓ التنظيم المركزي للتجميع
- ✓ التنظيم اللامركزي للتجميع

الفرع الأول: التنظيم المركزي للتجميع

يعتمد هذا التنظيم على تكفل الشركة الأم بجميع عمليات التجميع المحاسبي والتي تتمثل في المراحل التالية:[1]

أ- **تحديد هيكل ومحيط التجميع :**يتم في هذه المرحلة تحديد قائمة الشركات التي تدخل في محيط وطريقة التجميع لكل شركة داخل محيط التجميع.

ب- **جمع البيانات:** يتم في هذه المرحلة جمع كل البيانات الضرورية لعملية التجميع وتتمثل هذه البيانات في:

[1] François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD, 2emeédition, Paris, 2008,p34.

- ميزان المراجعة كل شركة داخلة في التجميع؛
- معلومات حول سندات الشركات المجمعة؛
- تفاصيل حول حسابات وعمليات ما بين المجمع؛
- تغيرات رؤوس الأموال؛
- تحويل حسابات الشركات الأجنبية المدمجة، كل المؤسسات المتواجدة في الخارج (عملة مختلفة عن العملة المحلية) يجب تحويلها إلى العملة المستعملة في التجميع؛
- إعادة المعالجة التي تجعل التقييمات متجانسة، إعادة الترتيب لجعل العرض متجانس، إعادة الترتيب لجعل الحسابات ما بين المجمع متماثلة، الاقصاءات التي تسعى إلى حذف التكرارات والنتائج الداخلية؛

ت- **تحديد القوائم المالية المجمعة:** وتعتبر نتيجة عملية التجميع المركزي.

الفرع الثاني: التنظيم اللامركزي للتجميع

تقوم الشركات الداخلة في محيط التجميع في هذا التنظيم بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقييم والعرض التي يتبعها المجمع، ثم تقوم مصلحة التجميع بفحصها ومراجعتها وبذلك يتم تقليص أعمال التجميع لدى الشركة الأم الى أقصى حد، حيث تتم هذه العملية على مرحلتين:

أ- **الاعمال التي تقوم بها الشركات الداخلة في المجمع:**

تقوم هذه الشركات بتحضير المعطيات لترسل الى مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم وفق قواعد التقييم المتبعة في المجمع وتتمثل عملية التحضير في المراحل التالية:[1]

- اعداد القوائم المالية الفردية؛
- القيام بعملية مجانسة القوائم المالية؛

[1] François COLINET, Simon PAOLI, op. cit, P 37

- الغاء العمليات المتكررة؛
- إعادة معالجة البيانات وتصحيحها؛
- اعداد قوائم مالية فردية معالجة.

ب- **الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الأم:**

يتم معالجة عمليات التجميع في مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم، وحتى تتم عملية التجميع بدقة يفترض أن تكون شركات المجمع على دراية بقواعد التقييم في مجمعات الشركات وتتم في هذا التنظيم قيام الشركة الأم بالأعمال التالية:

- اعداد الهيكل التنظيمي ومحيط التجميع؛
- جمع البيانات من الشركات التابعة؛
- تحويل وترجمة الحسابات الاجنبية؛
- استبعاد العمليات المتكررة والارباح الداخلية؛
- مراقبة الجباية المؤجلة؛
- مراقبة تغير محيط التجميع والاموال الخاصة؛
- عرض الحسابات المجمعة.

يمكن ان نستنتج مما سبق ان النظام المركزي يسهل عمل الفروع حيث يتم مسك محاسبة المجمع على مستوى الشركة الأم، ويعتبر هذا التنظيم هو الأقدم والاكثر شيوعا، أما بالنسبة للنظام اللامركزي فان كل شركة تابعة تقوم بمسك دفاترها وسجلاتها المحاسبية بشكل مستقل عن الشركة الأم، وتجدر الاشارة الى أن هذا التنظيم يستخدم في المجمعات الكبرى، وذلك كونه يسمح بتخفيض الأعباء التي تتحملها مصلحة التجميع المركزية.

المطلب الثالث: أشكال التجميع المحاسبي

يمكن التميز بين شكلين للتجميع المحاسبي التجميع المباشر والتجميع غير المباشر

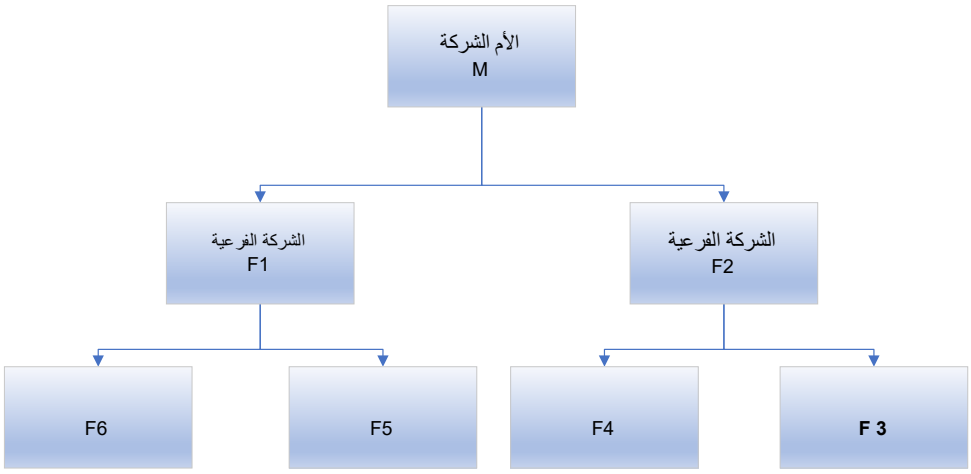
الفرع الأول: التجميع المباشر

يتمثل هذا النمط من التجميع في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات التي تدخل في محيط التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في رأس مال كل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.

عند تطبيق التجميع المباشر يتم اتباع الخطوات التالية:

- تحديد نسب فوائد المجمع؛
- جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع؛
- توزيع الأموال الخاصة، واقصاء سندات الأسهم للشركات المجَمعة (خارج الشركة المجِمعة)؛
- تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم الى احتياطات ونتيجة المجمع.

الشكل رقم (01-04): التجميع المباشر



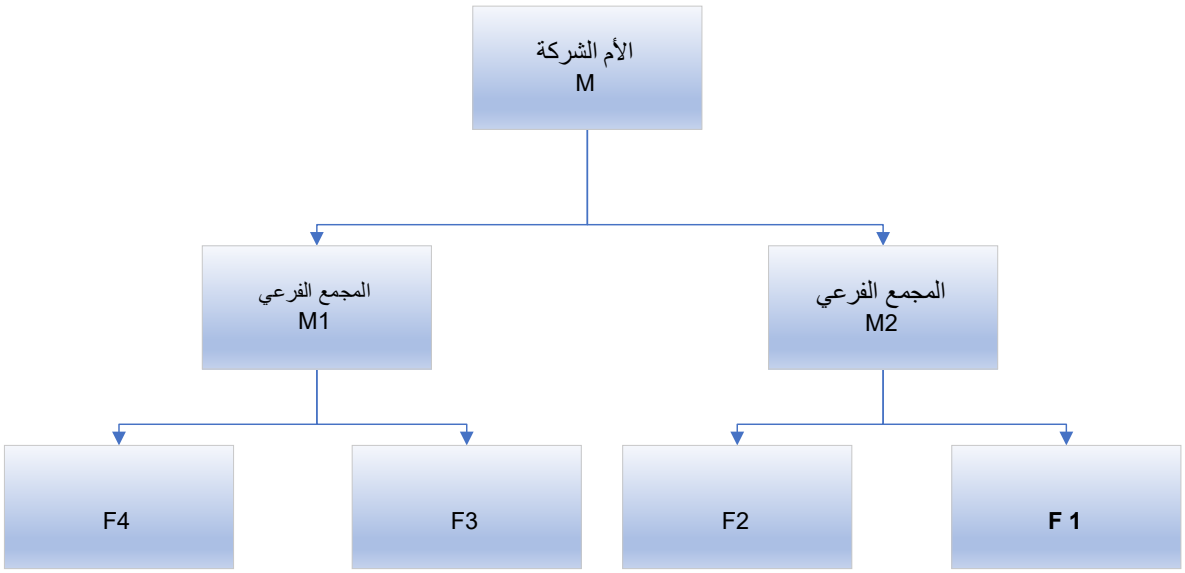
المصدر: François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD, 2eme édition, Paris, 2008,p 33.

الفرع الثاني: التجميع غير المباشر

تقوم هذه الطريقة على دمج مجمعات فرعية في مجمعات أكبر منها، وترتكز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة ثم ترفع بالتدريج الى الشركة الأم.

يتم تطبيق هذه التقنية، أولا بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها ثم يتم الانتقال الى الشركة الأم، بعدها يتم تحديد نسبة المساهمة التي تملكها الشركة الأم لهذا المجمع الفرعي، كما يتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي في كل سنة، لكن هذه التقنية قد تحمل المجمع أعباء اضافية نتيجة وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي.

الشكل رقم (01-04): التجميع غير المباشر



المصدر: François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD, 2eme édition, Paris, 2008,p 34.

المبحث الثالث: تحديد محيط التجميع المحاسبي

يتم تحديد محيط التجميع المحاسبي من خلال تحديد الاستبعادات من نطاق عملية التجميع وبالتالي تحديد الشركات المتعلقة بعملية التجميع المحاسبي، وبعدها تحديد معل الفائدة ومعدل الرقابة بين الشركة الام والشركات التابعة، ومن ثم تحديد شكل الرقابة الذي يسمح باختيار طريقة التجميع التي يجب استخدامها.

المطلب الاول: الاستبعادات من محيط التجميع

تحديد محيط التجميع لمجمع ما هو إلا تعيين المؤسسات التي يتم تجميع حساباتها من المؤسسات التي لا يتم تجميع حساباتها.[1]

وهو مجموعة الشركات التي تدخل في إعداد الحسابات المجمعة للمجمع، وعموما يتضمن محيط التجميع الشركة الأم والشركات التي ترا قبها بصفة مباشرة أ وغير مباشرة.

كل المؤسسات المراقبة (المراقبة المطلقة أو المراقبة المشتركة أ وتحت التأثير المعتبر) يجب تجميع حساباتها.[2]

من الممكن استبعاد بعض الشركات من محيط التجميع، ينقسم الاستبعاد من محيط التجميع إلى قسمين : استبعاد إجباري واستبعاد اختياري.

الفرع الاول :**الإستبعادات الإجبارية**:

يتم استبعاد الشركات التابعة من محيط التجميع اجباريا لما:[3]

- تفقد الشركة الأم القدرة على تسيير السياسات المالية والتشغيلية للشركة بسبب عائق من طرف الدولة، محكمة ما، هيئة قضائية أ وهيأه تنظيمية؛
- تكون المراقبة مؤقتة :ويعني هذا أن المساهمة المالية المكتسبة اكتسبت بغرض التخلي عنها حين اكتسابها، أي أن الهدف من المساهمة ليس السيطرة أو الرقابة على المؤسسة؛
- تفقد الشركة الأم الرقابة عن طريق اتفاقية أ وعقد مع أطراف أخرى.

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986, P73.

[2] IBID,P73.

[3] B. BACHY, M. SION, Analyse financière des comptes consolidés, 2eme Edition, Dunod, Paris, 2009, P P: 44-45.

- تكون المراقبة مؤقتة: ويعني هذا أن المساهمة المالية المكتسبة اكتسبت بغرض التخلي عنها حين اكتسابها، أي أن الهدف من المساهمة ليس السيطرة أو الرقابة على المؤسسة؛
- تفقد الشركة الأم الرقابة عن طريق اتفاقية أو عقد مع أطراف أخرى.

الفرع الثاني :الإستبعادات الاختيارية

يمكن للشركة الأم أن تستبعد إحدى شركات المجمع من محيط إعداد القوائم المالية المجمعة إذا كانت الشركة التابعة لا تمثل سوى قيمة لا أهمية لها بمقارنتها مع القيم الكلية للمجمع (الأهمية النسبية) ، تكون المعلومة ذات أهمية نسبية في حالة كون غيابها يؤثر على القرارات المتخذة على أساس القوائم المالية من طرف مستخدمي هذه الأخيرة.

الفرع الثالث :الحالات التي لا يسمح فيها بإبعاد المؤسسات من محيط التجميع:[1]

- المؤسسة التي تشتغل في بيئة قانونية تتميز بمنعها الدائم من تحويل الأموال إلى الشركة الأم (تحويل الأرباح، تسديد الديون... إلخ.)
- المؤسسة التي تمارس نشاطا مختلفا تماما عن النشاط الممارس من طرف المجمع، مثلا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطا ماليا (كالبنوك) في مجمع يمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا.
- المؤسسات التي لا تساهم فيها الشركة الأم ولكن تمارس عليها الرقابة، أي عدم وجود مساهمة في رأسمال هذه المؤسسة لكن الشركة الأم تتخذ القرارات الجوهرية المتعلقة بالنشاطات الرئيسية المالية والتشغيلية من أجل الحصول على عوائد متغيرة.

المطلب الثاني: معدل الفائدة ومعدل الرقابة

سنتطرق في هذا المطلب كيفية حساب معدل الفائدة الذي يسمح للشركة الام بتحديد حصتها في راس المال وكذلك معدل الرقابة واذي من خلال يتم تحديد طبعة العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة.

[1] IBID, P 46.

الفرع الأول: معدل الفائدة

معدل الفائدة هي النسبة التي تسمح للشركة الأم بتحديد حصتها من رأس المال ونتيجة الشركة الخاضعة لها سواء بمساهمة مباشرة أو غير مباشرة حيث أنها تتوافق مع جزء الذمة المالية المملوكة من طرف الشركة الأم في كل من شركات المجمع حيث أن معدل الفائدة يتم تحديده على ثلاثة مراحل كما يلي[1]:

- ✓ تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم وكل شركة مجمعة.
- ✓ حساب جداء نسب ملكية رأسمال كل شركة من شركات الشبكة.
- ✓ نحصل على معدل الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

وتحسب بالعلاقة التالية:

معدل الفائدة= المعدل المباشر + جداء معدل رأس المال الممتلك في جميع الشركات

حيث تسمح معدل الفائدة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات وهذا من أجل تقسيم أو توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تتمثل في فوائد الأغلبية (فوائد المجمع) والأطراف الخارجية والتي هي فوائد خارج المجمع أو فوائد الأقلية[2].

أولا: حالة المساهمة المباشرة:

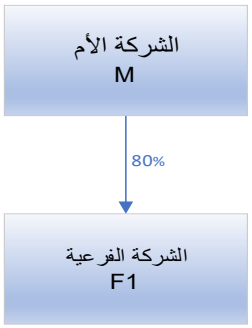
معدل الفائدة في هذه الحالة يساوي الحصة من رأس المال الخاص بالشركة الأم داخل شركتها التابعة.

مثال: لدينا الشركة الأم M تملك 80% من رأسمال الشركة التابعة F3.

[1] J.Y.Eglem P.Gazil, op.cit, P71.

[2] Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P79.

الشكل رقم (01-08): معدل الفائدة في حالة المساهمة المباشرة



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986, P79

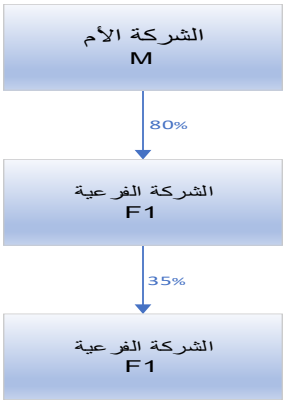
ومنه معدل فائدة M داخل F هي: 80%.

ثانيا: حالة المساهمة غير المباشرة

1. بسلسلة واحدة:

يحسب معدل الفائدة بضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل شركة مكونة للسلسلة مثال: لدينا الشركة M تملك 80% من رأسمال F1 وهذه بدورها تملك ما قيمته 35% من رأسمال F2

الشكل رقم (01-09): معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بسلسلة واحدة



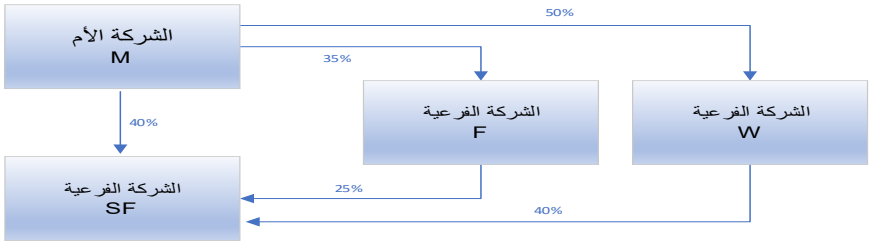
المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986, P81

معدل فائدة M داخل F2 هو: 80%×35% = 28%

2. بعدة سلاسل:

في هذه الحالة تحسب معدل الفائدة مثل الحالة السابقة مضاف إليها النسبة المباشرة[1].

الشكل رقم (01-10): معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بعدة سلاسل



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986, P81

معدل الفائدةM داخلSF هي:

- مباشرة: = 40. %

1. عن طريقF: (35% ×.25%) =8.75%

2. عن طريق W: (50%×40%) =20%

معدل الفائدة ل M في المؤسسة SF=68.75%

الفرع الثاني: معدل الرقابة

أولا: تعريف معدل الرقابة

إن تقدير الرقابة التي يمكن أن تفرضها شركة ما على شركة أخرى يتم عن طريق حساب معدل الرقابة حيث يتم عن طريقها تحديد طبيعة علاقة التبعية الموجودة بين الشركة الأم والشركات الفرعية.

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P83.

ثانيا: الهدف :

بحساب معدل الرقابة نتمكن من تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي وكذا الطريقة الأنسب لعملية التجميع من بين الطرق المعتمدة.

ثالثا: طريقة الحساب

يتم حساب معدل الرقابة بجمع جميع حقوق التصويت التي تملكها الشركة الأم بصفة مباشرة وغير مباشرة في الشركات التابعة محاسبيا[1].

المطلب الثالث: مختلف اشكال الرقابة

1. الرقابة المطلقة:

الرقابة المطلقة هي سلطة تسيير السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة وذلك من أجل الحصول على عوائد من هذه النشاطات.[2]

أ. الرقابة المطلقة القانونية

وتتمثل في الحيازة المباشرة وغير المباشرة عن طريق الفروع على أغلبية حقوق التصويت في الشركة الأخرى وهذا يعني الحيازة على أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى.[3]

ب. الرقابة المطلقة الفعلية

نكون أمام هذه الحالة عندما تقوم الشركة الأم بتعيين معظم أعضاء الهيئة المكلفة بالإدارة بدون الحصول على أغلبية حقوق التصويت، تنتج هذه الرقابة من مجرد كون الشركة الأم هي المساهم الرئيسي

[1] C.Maillet Baudrier , technique de consolidation , les mémentos foucher, Paris 2007, P6.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، المادة 132.5 ص16.

[3] Jean Montier et Olivier Grassi, *op.cit*, P66.

(ذو الأغلبية) أما باقي رأس المال فيكون موزعا على مساهمين مختلفين بشرط تقديم صفة المداومة (سنتين متتاليتين لأغلبية أعضاء الإدارة) وليكون ذلك يجب تحقيق الشرطين التاليين:[1]

- امتلاك الشركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لـ % 40 على الأقل من حقوق التصويت؛
- لا يمكن لأي شريك أو مساهم أن يمتلك أكثر من هذه القيمة أي (40%).

ج. الرقابة التعاقدية

الرقابة التعاقدية ناتجة عن التحكم في الشركة التابعة بموجب عقد أو بموجب مادة في القانون الأساسي، وهذه الحالة هي حالة خاصة للرقابة القانونية حيث أنها تخالف القاعدة الأساسية «امتلاك أغلبية حقوق التصويت»[2].

ثانيا: الرقابة المشتركة:

الرقابة المشتركة هي اقتسام الرقابة لمؤسسة ما تكون مستغلة بالاشتراك من طرف عدد محدود من المساهمين أو الشركاء، حيث تتخذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية باتفاق أغلبية المساهمين ما يميز هذا النوع من الرقابة هو كون[3]:

أ. القرارات تتخذ من طرف المساهمين في هذه الشركة بموجب عقد أو اتفاق، أي باتفاقهم على رأي واحد ولا أحد له الحق في أن يفرض قراراته على الآخرين.

الشركة مستغلة من طرف عدد محدود من المساهمين، ولا يمكن لمساهم أن يكون له أولوية مقارنة مع باقي الشركاء.

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المشاريع المشتركة:

– **النشاط المشترك:** ويمثل الإنتاج أو البيع أو تقديم الخدمة المشترك بين المساهمين دون

[1] B. BACHY et M. SION, op–cit, P 33.

[2] BEFFEC ET ASSOCIES, Comptes consolidés, Francis Lefebvre, 1ere édition, Paris, 1989, P..93 93. IBID, P 97 .

[3] B. BACHY, M. SION, op-cit, P 40.

التأسيس القانوني لشركة تقوم بهذا النشاط.

– **الأصول المشتركة:** يتم استغلال أصل أو مجموعة من الأصول بصفة مشتركة، حيث تعود هذه الأصول بعوائد على المساهمين.

– **المؤسسة المشتركة:** في هذه الحالة يتم تأسيس شركة مستقلة قانونيا يراقبها المساهمون بطريقة مشتركة.

هذا النوع الثالث هو فقط المعني بالحسابات المجمعة، إذ أنه، في الحالتين الأوليين، يتم تسجيل الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء من طرف كل مساهم على حدى.

ثالثا: التأثير البارز

«التأثير المعتبر هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة المستثمر فيها دون ممارسة رقابة حصرية أو مشتركة على هذه السياسات[1]» يطبق التأثير المعتبر أو البارز عندما تتحكم شركة ما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الفروع بجزء من حقوق التصويت في شركة أخرى يساوي على الأقل 61% إلا إذا ثبت أن هذه الشركة لا تمارس تأثيرا معتبرا.

أما إذا كانت الشركة تملك أقل من 20% من حقوق التصويت فهي لا تمارس التأثير المعتبر إلا إذا تم إثبات العكس، يتم إثبات التأثير المعتبر بواحدة أو العديد من الحالات التالية:[2]

–التمثيل في الهيئات المسيرة للمؤسسة كمجلس الإدارة أو الهيئات المماثلة؛

– المشاركة في القرارات الاستراتيجية للشركة، وكذا القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح والتوزيعات الأخرى.

– وجود مبادلات هامة بين المستثمر والشركة

– تبادل إطارات الإدارة.

– تبادل المعلومات التقنية الأساسية.

[1] Norme comptable international IAS 28, P 01.
[2] Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op-cit, P 195.

يمكن ان نستنتج مما سبق أن: معدل الرقابة يسمح بتحديد نوعية الرقابة المفروضة وكذا طريقة التجميع المحاسبي الملائمة وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): نوع الرقابة وطريقة التجميع حسب نسبة الرقابة

معدل الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التجميع المحاسبي
أكبر من 50 %	رقابة مطلقة	تكامل كلي
أكبر من 40%	رقابة مطلقة بشروط	تكامل كلي
أصغر من 40%	رقابة مشتركة	تكامل نسبي
أكبر أو تساوي 20 %	تأثير بارز	طريقة المعادلة
أقل من 20 %	لا رقابة ولا تأثير	خارج حيط التجميع

المصدر: Robert Lasselin, comptabilité des sociétés, collection Deprez Duvant, 1994, P260.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا في هذا الفصل لمختلف المفاهيم المتعلقة بالمجمعات والتي هي تتمثل في مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية مستقلة وتربطها روابط مختلفة مع شركة تدعى الشركة الام تقوم هذه الشركة بممارسة الرقابة على هذه الشركات لتحقيق جملة من الأهداف.

وقد خلصنا الى ان التجميع المحاسبي هو ظاهرة تتطور من الظروف الاقتصادية والقانونية للشركات خاصة بعد المكانة الهامة التي أصبحت تحتلها هذه المجمعات في اقتصاديات الدول وصاحب تطور هذه المجمعات ضرورة تطوير الجانب المحاسبي.

الفصل الثاني:

اعداد وعرض القوائم

المـــــــــــالية المجمعة

تمهيد

تعتبر القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي تكتسي اهمية بالغة عند عملية اعداد القوائم المالية والقوائم المالية المجمعة يتم اعدادها وفق مجموعة من الاجراءات المتداخلة للوصول الى تقديم معلومات محاسبية تعبر عن الوضعية المالية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونا وكأنها وحدة محاسبية واحدة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق الى الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وذلك من خلال المباحث التالية:

- ✓ طرق التجميع المحاسبي؛
- ✓ الاجراءات العملية لاعداد القوائم المالية المجمعة؛
- ✓ عرض القوائم المالية المجمعة.

المبحث الاول: طرق التجميع المحاسبي

تقوم عملية تجميع الحسابات على ثلاث طرق محاسبية (طريقة التكامل الكلي، طريقة التكامل النسبي، طريقة المعادلة) يتم اختيار طريقة تجميع الحسابات على أساس معدل الرقابة التي تمارسها الشركة الام على الشركات التابعة لها ونصت المعايير المحاسبية الدولية على كل هذه الطرق المحاسبية وبعد اصدار المعايير الجديدة للقوائم المالية المجمعة حيث اسفرت على مفهوم جديد للسيطرة (الرقابة) حيث تم الغاء طريقة التكامل النسبي وتم الابقاء فقط على طريقة التكامل الكلي وطريقة المعادلة.

وسنتطرق في هذا المبحث الى طرق تجميع الحسابات كما يلي:

- ✓ طريقة التكامل الكلي؛
- ✓ طريقة التكامل الجزئي؛
- ✓ طريقة المعادلة.

المطلب الأول: طريقة التكامل الكلي

يتم تطبيق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس رقابة مطلقة على الشركات التابعة لها وسنتطرق في هذا المطلب الى تعريف الطريقة والخطوات المتبعة لها كما يلي:

الفرع الأول: تعريف طريقة التكامل الكلي

يتم بواسطة طريقة التكامل الكلي تجميع حسابات الشركات الخاضعة لمراقبة مطلقة أي امتلاكها من طرف الشركة الأم بمعدل تفوق 50% ، عند تطبيق هذه الطريقة تظهر بالميزانية المجمعة كل عناصر الذمة المالية للشركة المجمعة ما عدى الأسهم التي تملكها في الشركات المجمعة.

إذ تسمح هذه الطريقة بواسطة الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع على الحصول على نظرة أكثر شمولا من حيث الذمة المالية والنتيجة لمجموع شركات المجمع كما لو أنها تشكل وحدة واحدة[1].

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P90.

إذ يتم عرض بعض خصائص هذه الطريقة على النحو التالي[1]:

3. ترتكز طريقة التكامل الكلي على جمع كل حسابات المي ا زنية وحسابات نتيجة الشركات التابعة مع مي ا زنية وحسابات الشركة الأم، حيث يشتمل التكامل الكلي على التحويل بالكامل لحسابات المي ا زنية وحسابات النتائج للشركات المراقبة بـ 50% أو أكثر (الرقابة الحصرية.)

الفرع الثاني: خطوات تطبيق طريقة التكامل الكلي:

ترتكز طريقة التكامل الكلي على[2]:

جمع عناصر الميزانية من الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بالنسبة لحسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات المجمعة بنسبة 100%

إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة مثل المتعلقة بالاهتلاكات والمخالفات والديون والحقوق الأخرى بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة فيما يتعلق بالأرباح.

تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.

الفصل بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة والشركات المجمعة، حيث يتم تحديد فوائد المجمع وفوائد الشركات التابعة (حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية) وتحديد فرق التجميع الأولي.

تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.

إعداد الحسابات المجمعة.

الفرع الثالث: المراحل الأساسية لعملية التكامل الكلي:

4. الإدماج الكلي للأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات للمؤسسة المجمعة كليا بنسبة 100%؛
5. إلغاء الأسهم الممتلكة من طرف الشركة الأم؛
6. توزيع الأموال الخاصة بين الجزء المملوك من طرف المجمع وكذا فوائد الأقلية.

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P90

[2] الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية–حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP – مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص 91.

يتم القيام بكل هذه العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار الإلغاءات والمعالجات اللازمة للحسابات.

المطلب الثاني: طريقة التكامل النسبي

تقوم هذه الطريقة في حالة وجود الرقابة المزدوجة بين الشركة الام والشركات التابعة لها وهي لا تختلف كثيرا عن الطرقة التكامل الكلي وسنتطرق ففي هذا المطلب الى تعريف الطريقة واهم الإجراءات المحاسبية الخاصة، وتجدر الإشارة الى ان الطريقة تم الغاؤها في الإصلاحات الأخيرة التي قامت بها المعايير المحاسبية الدولية ولا تزال قائمة في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكامل النسبي

طريقة التكامل النسبي هي حالة خاصة من التكامل الكلي لأنها عبارة عن إدماج حسابات الشركات التي تخضع إلى التجميع وذلك في حدود معدل الفائدة المملوكة من طرف الشركة التي تقوم بعملية بالتجميع.[1]

وتطبق هذه الطريقة على الشركة التي تخضع لمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم وشركة وشركات أخرى، حيث أنه في ميزانية الشركة الأم يحل محل القيمة المحاسبية للأسهم المتعلقة بالشركة الخاضعة للتجميع جزء فقط من عناصر الأصول والخصوم الخاصة بالشركة الخاضعة للتجميع، حيث يمثل هذا الجزء حصة الشركة الأم" الفوائد."

الفرع الثاني: خطوات تطبيق طريقة التكامل النسبي

تتمثل خطوات التجميع حسب هذه الطريقة فيما يلي[2]:

7. تسجيل فوائد الأغلبية داخل رأس المال، الاحتياطات، النتيجة.
8. إلغاء الأسهم المملوكة من طرف الشركة المالكة.

وللحصول على الميزانية المجمعة نقوم بسلسلة من العمليات وهي كالتالي:

1: جمع الميزانيتين

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op-cit, P 96.
[2] IBID, P96.

دمج عناصر ميزانية الشركة التابعة يتم تحقيقه في حدود معدل الفائدة للشركة الأم في الشركة التابعة وهذا الجمع يسمح بالحصول على الميزانية المجمعة.

2: إقصاء الأسهم

في طريقة التكامل النسبي تهمل فوائد الأقلية فيجب حذف الأسهم الظاهرة في الأصول بقيمتها الأصلية، ومن جهة أخرى إنقاص هذا المبلغ من الاحتياطات بهذا تكون الشركة الأم قد ساهمت في إنشاء الشركة التابعة.

3: إعداد الميزانية المجمعة

نلاحظ أن الميزانية المجمعة هي صورة مالية أضعف من التي تقدمها طريقة التكامل الكلي، ذلك لأن الميزانية لا تأخذ سوى جزء من عناصر الأصول والخصوم التي تقابل معدل الفائدة الممتلك من طرف الشركة الأم، بدون إظهار الجزء الذي يعود إلى الشركة أو المساهمين الآخرين.

المطلب الثالث: طريقة الوضع في تكافؤ

تطبق هذه الطريقة على الشركة التي تمارس تأثير بارز على الشركات التابعة لها وسنتطرق في هذا المطلب الى تعريف هذه الطريقة وإجراءات التطبيقية التي تقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف ا وضع في تكافؤ:

وتعرف بأنها الطريقة المحاسبية التي يتم من خلالها التسجيل المحاسبي الأولي للمساهمة بالتكلفة ثم يتم تعديلها للأخذ بعين الاعتبار التغيرات الموالية للحيازة والمتعلقة بالجزء الذي يملكه المستثمر في الأصول الصافية المؤسسة .النتيجة الصافية للمستثمر (الشركة التي تحوز المساهمة) تتضمن الجزء الذي يعود لهذا الأخير من نتيجة المؤسسة الزميلة.

إذن فالوضع في المعادلة ما هو الا تبديل للقيمة المحاسبية للأسهم المملوكة من طرف الشركة الأم مع ما يكافئها في الوضعية الصافية للشركة الخاضعة للتجميع.

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، أو ما يطلق عليه النفوذ الفعال، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات المساهمة للشركات الفرع والتي لابد أن تكون قيمتها حقيقية وذلك باستبدال القيمة الشرائية لها بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع. ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة، ومن خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة السيطرة أو المجال الذي تؤول إليه الشركات الخاضعة للتأثير الفعال، وتطبق هذه الطريقة في حالة عدم تجاوز نسبة الرقابة 20% من حقوق التصويت، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة ما هي إلا عملية استبداليه للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع[1].

الفرع الثاني: الإجراءات التطبيقية لطريقة تكافؤ

على مستوى الميزانية: يتم إلغاء الأسهم وتعويضها بحساب يسمى" سندات في وضع المعادلة "والتي تتحدد قيمتها بالجزء من الاموال الخاصة الذي يعود للمجمع.

على مستوى حساب النتائج: يتم تسجيل النتيجة الصافية التي تعود للمجمع في حساب منفصل يسمى "الجزء من النتيجة للأسهم في وضع المعادلة.

مثل التكامل الكلي أو التكامل الجزئي، تتم عملية وضع السندات في المعادلة بافتراض أنه تمت معالجة الأموال الخاصة وكذا النتيجة الصافية طبقا للطرق والسياسات المحاسبية للمجمع وقد تم القيام بالعمليات اللازمة لانسجام وتناسق قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

يجب أن تتم الإشارة إلى أن هذه الطريقة تعتبر عند المهنيين طريقة لتقييم الأسهم بقيمتها المحاسبية الحالية أكثر من كونها طريقة للتجميع المحاسبي.

إذن التجميع عن طريق تعديل الأسهم بالمعادلة يسمح بتصحيح قيمة الأسهم للشركة المساهمة في ميزانية الشركة الأم[2].

[1] الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص92.

[2] Jean Montier et Olivier Grassi, op-cit, P 97.

المبحث الثاني: الاجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

تقوم الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي على مجموعة من المراحل التي تضمن من خلالها عدم الحدوث في الأخطاء والتكرار وذلك حسب الطريقة المتبعة لتجميع الحسابات والتي بدورها ترتكز على معدل الرقابة لاختيار طريقة التجميع وسنتطرق في هذا المبحث الى هذه الإجراءات من خلال المطالب التالية:

- ✓ المطلب الأول: مقاربة الحسابات الداخلية؛
- ✓ المطلب الثاني: معالجة الحسابات؛
- ✓ المطلب الثالث: إقصاء العمليات البينية وتوزيع الأموال الخاصة.

المطلب الاول: مقاربة الحسابات الداخلية

الفرع الأول :هدفها

تهدف عملية مقاربة الحسابات إلى إلغاء حسابات الحقوق، الديون والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع، وهذا ما يوجب تحديد وتعريف من جهة لكل عمليات البينية الداخلة في محيط التجميع، ومن جهة أخرى العمليات والحسابات الناتجة من المعاملات مع الآخرين .كما تهدف أساسا للتجانس في تقدير القيم الحقيقية للعمليات البينية ثم إقصائها من الحسابات المجمعة، وهذا بدون تداخل في تسيير العمليات العادية مثل الفوترة أو التحصيل.

الفرع الثاني :تنظيمها

عملية المقاربة هي من مسؤوليات المديرين الماليين للشركات المعنية، وعلى عاتقهم القيام بعملية المطابقة وجمع الحسابات البينية لكل فروع الشركات التابعة محل التجميع[1].

كما أن أعمال التنسيق والتحكيم هي من مسؤوليات المصلحة المركزية للتجميع، والتي على عاتقها تجميع الحسابات المختلف فيها على الأقل مرة واحدة قبل إقفال الحسابات السنوية.

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op-cit, P 99.

الفرع الثالث :مسار عملية المقاربة

إن تطبيق مسار مقاربة منظم يمكن من تطوير نوعية المعلومات المرتبطة بالعمليات البينية، ويمكن أن يتجسد في المراحل التالية:

أولا: طلب تأكيد الأرصدة

الشركة التابعة التي لها حقوق أو ديون باتجاه شركة أخرى من شركات المجمع تقوم وكخطوة أولى بإرسال طلب تأكيد الأرصدة " وهذا في الآجال المحددة من قبل المجمع، مع إرفاقه ب:

– مقاربة الأرصدة للحقوق والديون الداخلية.

– مقاربة التكاليف والإيرادات الداخلية.

ثانيا: الرد على طلب تأكيد الأرصدة:

الشركة التابعة المدينة لها مدة محددة للتدقيق في حساباتها المعنية، وتعيد إرسال وثيقة المقاربة للأرصدة، وارفاقها بكشف الاختلافات الحاصلة إن وجدت.

ثالثا: إعادة تسجيل الأرصدة

الأرصدة المسجلة في وثائق المقاربة يعاد تسجيلها وفق الحسابات المعاكسة والتي تخص الديون والنفقات في نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائنة.

رابعا: مقاربة الأرصدة

مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بعملية مقاربة الحسابات انطلاقًا من وثائق المقاربة، وهذا يمكن أن نسجل حالتين:

- **الحالة الأولى:** أرصدة حسابات وثيقة المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة المدينة:

في هذه الحالة تضع مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة موافقتها وتعيد إرسالها في الآجال المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.

- **الحالة الثانية:** الأرصدة في وثيقة المقاربة فيها اختلاف جزئي أم كلي:

في هذه الحالة مصلحة المحاسبة للشركة المدينة مكلفة بدراسة وتحليل حالات عدم التناسق بين الحسابات (بحث، تحليل ومعالجة)، وهذا بالمشاركة مع مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.

– إذا كانت الاختلافات ناجمة عن سه أو وخطأ فالتصحيح يجب أن يكون فوريا.

– إذا كانت الاختلافات ناجمة عن عمليات هي محل نازع، يجب شرحها وتبريرها.

كل حالات الاختلاف تسجل في كشف الاختلافات للملحق الخاص بمقاربة الأرصدة، وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائنة.

خامسا: دراسة الرد على طلب التأكيد:

مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تدرس الرد وتحدد وتقدر الاختلافات الحاصلة إن وجدت، كما أنها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد، وتشكل ملف الاختلافات والذي يتم دراسته لاحًقا عند اجتماع المقاربة للوصول إلى الانسجام والمصالحة بين جميع الأطراف والذي تنظمه مصلحة المحاسبة للشركة الأم.

سادسا: التنسيق ومعالجة الاختلافات:

يجتمع ممثلو شركات المجمع والتي تكون أرصدتها موضوع عدم الانسجام، تحت إشراف المصلحة المكلفة بالتجميع، وهذا للتنسيق والمقاربة لكل الحسابات البينية.

إن عملية التنسيق ومعالجة الاختلافات تعتبر ضرورية لأنها[1]:

– تسهل إقصاء الحسابات والعمليات البينية.

– تطبق مبدأ الحيطة والحذر والذي يكرس تخصيص النفقات حتى في حالة عدم التأكد.

وانطلاًقا من هذين المبدأين فمصلحة التجميع تقوم بتصحيح الاختلافات عن طريق:

مطابقة أرصدة الحسابات للشركة المدينة والشركة الدائنة وهذا بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر.

[1] Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op – cit ,p 214.

التسجيل المحاسبي للبضائع المرسلة وتحويلات الأموال حتى وان لم تصل بعد (في طريقها للوصول) في قيود الشركات المرسلة والمستفيدة.

إن التسجيلات المحاسبية لإلغاء الاختلاف تسجل على وثائق خاصة، وهذا بموافقة واجماع

الممثلين للشركات المعنية ومسؤول مصلحة التجميع للمجمع.

وعلى الشركات المعنية الالت ا زم برزنامة وآجال محددة لتصفية تامة لهذه الحسابات.

المطلب الثاني: معالجة الحسابات

إن معالجة الحسابات الفردية لشركات المجمع والداخلة في محيط التجميع في الواقع لها عدة أسباب، فيمكن أن تكون مجرد إعادة ترتيب فلا تؤثر على النتيجة أو الأموال الخاصة :مثلا عندما تمس عملية التجميع شركات مصرفية وأخرى صناعية أو تجارية.

وبالمقابل هناك معالجات لها تأثير بارز على النتائج والأموال الخاصة للمجمع.

الفرع الأول :أهداف معالجة الحسابات

تهدف المعالجات إلى إبعاد حالة عدم التجانس على الحسابات المجمعة، وهذا بإحداث تجانس في الترتيب وفي الطرق المحاسبية وطرق التقدير وللحصول على وضعية مالية متجانسة.

يمكن تلخيصها في النقاط التالية[1]:

1. الهدف الأول يتعلق بترتيب الحسابات المعاجلة، فتجميع عناصر الحسابات يوجب أن تكون المعطيات الحسابية للشركات المجمعة مرتبة وفق ترتيب متجانس.

فمن أهم المشاكل التي تتلقاها عملية التجميع هي في حالة تواجد الشركات التابعة أو الفروع في دول مختلفة مطبقة لتشريعاتها المحلية.

2. كما تهدف المعالجة إلى إلغاء الأثر على القيود المحاسبية المسجلة بهدف تطبيق

التشريعات الجبائية المحلية والتي قد تؤثر على عرض القوائم المالية المجمعة بإحداث خلل في التجانس.

[1] Jean Montier et Olivier Grassi, op-cit, P123 .

3. كما أنها تسعى من أجل تجانس مختلف طرق تقدير التقييم في المجمع.

4. كما يجب كذلك أن تكون كل الحسابات المدرجة في عملية التجميع لها نفس تواريخ الإقفال، وهنا تبرز حالتان:

-وجود اختلاف بين تاريخ إقفال الحسابات المجمعة وتاريخ إقفال حسابات الشركة الأم:

في نصوص المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS ، الشركة المراقبة وفق مراقبة مطلقة التي لها تاريخ إقفال حساباتها يختلف عن تاريخ إجراء عملية التجميع المحاسبي، يجب مراعاة إجراء التعديلات للعمليات الهامة الحاصلة بين التاريخين، على ألا تتعدى هذه المدة الثلاثة أشهر كما أنها تقر على أنه من المستحسن أن تكون لكل الشركات الم ا رقبة بم ا رقبة مطلقة لها تواريخ موحدة، والاختلاف يحصل إلا في حالة وجود صعوبات ميدانية تحول دون توحيد التواريخ وبشرط ألا يتجاوز مدة ثلاثة أشهر .

وفي حالة ما إذا كان تاريخ إقفال حسابات إحدى الشركات التابعة والتي تسيطر الشركة الأم عليها بمراقبة مطلقة بعد تاريخ إجراء عملية التجميع، فيمكن للشركة المعنية بإعداد الحسابات المجمعة أن تؤخر عملية التجميع.

وفي كل حالات الاختلاف يجب مراعاة التصحيحات للعمليات الهامة الحاصلة بين التاريخ، وحسب المعايير الأمريكية فإن الاختلاف الحاصل في تواريخ إقفال الحسابات السنوية ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها يمنع من دخول الشركات التابعة المعنية في محيط التجميع.[1]

والواجب على هذه الشركات التابعة أن تحضر لعمليات التجميع بالرغم من هذا الاختلاف، وهذا التحضير يتمثل في تعديل حساباتها بحسب تاريخ إجراء عملية التجميع واعداد قوائم مالية مرحلية، وهو تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم أو تاريخ آخر يقاربه.

ومع وجود هذا الاختلاف بين تواريخ الإقفال يتعين ألا يتعدى ثلاثة أشهر، مع الأخذ بعين الاعتبار للعمليات المهمة الحاصلة خلال هذه المدة.

[1] Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, op – cit ,p 219.

ويتطلب مبدأ ثبات الطرق المحاسبية أن كذلك فترة الاختلاف بين تواريخ إعداد القوائم المالية بين مختلف الشركات الداخلة في محيط التجميع تبقى ثابتة من فترة مالية لأخرى.

أما عن معالجة الحسابات في التشريع الجزائري، فإن المادة 5 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر من سنة 1999، الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع تنص على أنه:

"يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية، يضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم المختارة.[1]"

الفرع الثاني :أهم المعالجات

تنقسم المعالجات التي يتم القيام بها على الحسابات الفردية للانتقال إلى الحسابات الجمعة إلى نوعين:

1. **المعالجات الإجبارية:** تطبق المعالجات بصفة إجبارية إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة والوضعية المالية والنتيجة المجمعة.
2. **معالجات المجانسة:** تسعى مصلحة التجميع من خلال عملية معالجات المجانسة إلى تطبيق مخطط التجميع، الذي يمثل الدليل التطبيقي ويضم مختلف الإجراءات المتخذة لمجانسة المبادئ أو لطرق المحاسبية وقواعد التقييم وحسابات الشركات التابعة.

المطلب الثالث: إقصاء العمليات البينية

تهدف عملية إقصاء العمليات البينية إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين، وهنا يمكننا أن نميز بين الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة واقصاءات لها تأثير على النتيجة[2].

- **على مستوى الميزانية** :يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بين شركات نفس المجمع، وهذا مهما كانت نوعية الحق أو الدين (زبائن، موردون) .
- **على مستوى جدول حسابات النتائج** :يتم إلغاء الإيرادات والنفقات الخاصة بشركات المجمع وبالخصوص عمليات الشراء والبيع، حيث يجب ألا يشمل رقم الأعمال المحقق على أي عملية متعلقة بالمعاملات الداخلية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية رقم 87 ل 1999/12/08 ، ص. 12

[2] François COLINET, Simon Paoli, Op.cit, p 204

يجب أن يتم إلغاء القيم المتعلقة بالعمليات السابق ذكرها من ميزان مراجعة الخاص بالقوائم المالية المجمعة وذلك بترصيد الحسابات المعنية.[1]

أ – الإقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة :تلغى العمليات المحققة بين شركات المجمع، وهذا من أجل إعطاء الصورة الصادقة عن النشاط وعن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية المجمعة، إذ تعتبر هذه المرحلة ذات أهمية بالغة في مسار التجميع.

يتمثل هذا الإلغاء في التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس

المجمع، كعمليات الشراء / البيع، النفقات / الإيرادات، الحقوق / الديون.

ويكون الإلغاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي:

–عمليات تتم بين شركات مدمجة بإدماج كلي، فإن الحقوق والديون الداخلية وكذا الإيرادات

والنفقات يجب أن تلغى بصفة إجمالية.

–عمليات تتم بين شركة مدمجة بإدماج نسبي وأخرى مدمجة بإدماج كلي:

في هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة والإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الفائدة في الشركة المدمجة إدماجا نسبيا، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أ وحقوق باتجاه الغير.

–عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي:

يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمة، كما تجدر الإشارة أن كل هذه الإلغاءات ليس لها أي تأثير على النتيجة ولذا فلا ينتج عن هذه العمليات تسجيل أي ضريبة مؤجلة.

يتم استعمال نفس مبدأ الإلغاء سواء تعلق الأمر بحسابات الحقوق / ديون أو بحساب الإيرادات / النفقات.

[1] R OBERT et M - P MAIRESSE, op - cit,p .269

ب – إقصاءات لها تأثير على النتيجة:

تتمثل هذه الإقصاءات في العمليات الداخلية التالية:

–إلغاء النتائج الداخلية:

يمكن أن نستخلص في عملية إلغاء النتائج الداخلية الحالات التالية:

–عمليات تتم بين شركات مجمعة وفق طريقة التكامل الكلي :تلغى الأرباح والخسائر بصفة إجمالية، ثم يتم تقسيمها بين حصة الشركة الأم وحصة الأقلية للشركات المعنية بالنتائج.

–عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي وشركات مجمعة بإدماج كلي :في حالة عملية بيع التي تتم من الشركة المدمجة كليا إلى الشركة المدمجة نسبيا، يتم الإلغاء في حدود معدل الفائدة في الشركة المدمجة نسبيا ونفس النسبة تؤخذ عندما يتم البيع من الشركة المدمجة نسبيا إلى شركة مدمجة كليا.

–عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي :في حالة عمليات بين شركتين مدمجتين نسبيا الإقصاء محدد بأقل نسبة مساهمة.

–عمليات تتم بين شركات في وضع المعادلة والشركات المدمجة بإدماج كلي أ ونسبي :النتائج الداخلية المدرجة في حسابات الناتجة عن عمليات محققة بين شركات هي في وضع تكافؤ وشركات مدمجة بإدماج كلي تقصى في حدود نسبة مساهمة شركة الأم في رأس مال الشركة التي هي في وضع تكافؤ.

وكذلك العمليات المحققة بين شركات مدمجة نسبيا وأخرى في وضع تكافؤ تقصى في حدود ضرب نسبتي المساهمة.

وتجدر الإشارة أنه يتم الإقصاء إلا إذا كانت العمليات لها أهمية نسبية(Significative) .

–إلغاء الأرباح الموزعة داخليًا:

يجب أن تلغى من نتائج الدورة حصص الأرباح الموزعة من قبل شركة مجمعة أو المسجلة في حسابات نتائج الشركة الأم، وكذلك يتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات الماضية والتي تم توزيعها خلال السنة وذلك عن طريق تحويلها إلى الاحتياطات.

-إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون:

ينجم عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون.

هذا النوع من الإلغاء يستوجب الخطوات التالية:

-تعيين المخزون لدى المشتري.

-تحديد نسبة الهامش.

-حساب قيمة الهامش للدورة والدورة السابقة.

-تقييد حسابات إلغاء هامش المخزون لدى البائع والمشتري، ويتم هذا حسب طريقة التجميع المتبعة.

-في طريقة التكامل الكلي :الإلغاء الإجمالي للهامش مع تحديد حصة الأقلية.

-في طريقة التكامل النسبي :الإلغاء محدد بنسبة المساهمة.

-في طريقة الوضع في المعادلة :الإلغاء يتم من أجل تعديل الأموال الخاصة ونتائج الشركات التي هي في وضع المعادلة.

إلغاء المؤونات الداخلية:

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملاتها مع شركة أخرى من نفس المجمع، لذا يجب أن تلغى مؤونات الأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة.

وفي هذه الحالة يمكن أن تشكل المؤونات المعنية إما لنقصان قيمة الأسهم أ وفي حالة وجود خسائر محتملة، أ وفي حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.

-إلغاء فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة:

يجب إلغاء القيم الموجبة الناتجة من عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية.

فائض القيمة المحقق خلال الدورة يلغى من النتيجة أما فائض القيمة المحققة خلال الدورة السابقة إن وجد يلغى من الاحتياطات.

ويطبق الإلغاء حسب طريقة التجميع، وهذا على النحو التالي:

-**في طريقة التكامل الكلي** :إلغاء كلي.

-**في طريقة التكامل النسبي** :إقصاء محدد بنسبة المساهمة.

-**في طريقة الوضع في المعادلة** :تتم الإلغاءات من أجل تقديم رأس مال الخاص واحتياطات الشركات المعنية وفي حالة التنازل الداخلي الذي ينجم عنه خسارة في حسابات الشركة المتنازلة، يجب في هذه الحالة إلغاء هذه الخسارة من حساباتها.

في حالة كون التثبيتات المتنازل عنها قابلة للاهتلاك فإن أقساط الاهتلاك التي ستسجل عند المؤسسة التي تقوم بالحيازة ستكون مضخمة أو مقللة مقارنة بالتكلفة التاريخية للتثبيت وبذلك فإن الاهتلاكات الزائدة أو الناقصة يتم إدماجها في النتيجة[1] .

المطلب الرابع: توزيع الأموال الخاصة

تعتبر مرحلة توزيع الأموال الخاصة قلب التجميع، وهذا ا رجع لكون عملية التجميع هي استبدال المساهمة المالية بما يقابلها من الأموال الخاصة للشركة المجمعة، ويلاحظ أنه لا توجد دائما مساواة بين قيمة المساهمة المالية وما يعادلها من الأموال الخاصة (رأس المال، الاحتياطات،. . . الخ).

ولذا يجب في هذه المرحلة من التجميع:

-من التأكد أولا من المساواة ما بين قيمة الأسهم والجزء من الأموال الخاصة للشركات الخاضعة للتجميع عند دخول هذه الأخيرة في مرحلة التجميع، والفرق الذي ينشأ ما بين هاتين القيمتين يسمى "فرق التجميع الأول."

[1] R OBERT et M - P MAIRESSE, op - cit,p .272.

–كما يجب استبدال قيمة المساهمة المالية بالجزء الذي يعود للمجمع من الأموال الخاصة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

أ – فرق التجميع الأول:

إن معالجة الأسهم توجب مقارنة قيمة الحيازة بقيمة حصة الشركة الأم في الأصول الصافية للشركات المجمعة، ويمكن أن نعرفه كالتالي:

"يطلق فرق التجميع الأول على الفرق المحقق في تاريخ دخول الشركة في محيط التجميع ما بين تكلفة الحصول على المساهمة المالية وحصة الشركة المالكة لها في أموالها الخاصة، بما فيها نتيجة الدورة المتحصل عليها في ذلك التاريخ."

وحسب تعريف آخر: إن الفرق المسجل عند دخول الشركة في محيط التجميع الناتج عن تكلفة تحصيل الأسهم وحصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة أ وفي المساهمة بما فيها نتيجة النشاط في هذا التاريخ، يشكل الفرق الأول للتجميع.[1]

ينقسم فرق التجميع الأول إلى:

–فرق التقييم ويمثل الفرق بين القيمة الداخلة للميزانية المجمعة لعنصر ما والقيمة المحاسبية لنفس العنصرمن عناصر الميزانية في المؤسسة الداخلة في محيط التجميع.[2]

فارق الاقتناء وه وفرق التجميع الذي لم يتم تحميله إلى عنصر من العناصر المعرفة التي تم

إعادة تقييمها والذي يمكن أن يكون:

- إما موجبا عندما يكون فارق الاقتناء أكبر من القيمة المعاد تقديرها لعناصر الأصول والخصوم، في هذه الحالة يسجل ضمن أصول الميزانية ويمثل " مكافأة " دفعتها الشركة الأم للحصول على تلك الحصة من الشركة.
- أ وسالبا :وغالبا ما يأخذ صفة مؤونة الخسائر ويسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم في الميزانية.

[1] -الجريدة الرسمية رقم 87 ل 8 ديسمبر 1999 ، ص 12.

[2] R OBERT et M - P MAIRESSE, op - cit,p .274.

وحسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 09 أكتوبر سنة1999، فإن فرق التجميع الأول ينقسم إلى فرق التقييم وفارق الاقتناء:

"يخص فرق التقييم العناصر المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة العادلة لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المجمعة ، ويمثل فارق الاقتناء الرصيد غير المخصص.

يسجل فارق الاقتناء في أصول الميزانية إذا كان إيجابيا، ويمثل المكافأة المسددة للحصول على الأسهم.

وفي حالة ما إذا كان سالبا يسجل في خصوم الميزانية، ويمثل مؤونة الأخطاء."

ب – معالجة فرق التقييم:

يجب أن يسجل فارق التقييم على مستوى كل عنصر معني، الفرق بين القيمة المحاسبية المجمعة لعنصر من عناصر الأصول أو الخصوم وقيمته المأخوذة بعين الاعتبار جبائيا ينتج عنها ضرائب مؤجلة .يتم تسجيل الاهتلاكات المتعلقة بفارق التقييم.

هناك إمكانيتان للتسجيل المحاسبي لفارق التقييم[1]:

–إما أن تسجل الشركة الأم زيادات القيم بمعدل % 100 مع أنها لا تملك معدل % 100 في الشركة التابعة، فيجب حينئذ تسجيل فوائد الأقلية في أصول الميزانية (حالة التكامل الكلي فقط).

إما أن تسجل الشركة الأم زيادات القيم إلا في حدود معدل المساهمة.

ج – معالجة فارق الاقتناء:

يتم تسجيل فارق الاقتناء في حدود المعدل المتعلق بالشركة المالكة وبمعنى آخر فلا تسجل حصة فوائد الأقلية في أصول الميزانيات، وهنا نسجل حالتين:

9. **فارق اقتناء موجب:** يسجل فارق الاقتناء في أصول الميزانية (التثبيتات العينية)ويشكل المكافأة المقدمة من طرف للحصول على المساهمة التي تمت حيازتها.

[1] E Bertin, Ch Godowski, R Khellassi, op - cit, P 252.

لا يتم اهتلاك فارق الاقتناء الموجب ولكنه يخضع لاختبار تدهور القيمة ويسجل تدهور القيمة في حالة وجوده مثله مثل تدهور قيمة التثبيتات الأخرى ولكن هذا التدهور غير قابل للتراجع.

10. **فارق اقتناء سالب:** وفي حالة ما إذا كان سالبا يسجل في حسابات النتائج ويمثل إيرادات للمؤسسة.

تهدف عملية التجميع إلى إحلال العناصر التي تنتسب إليها في حسابات الشركة التابعة محل أوراق المساهمة، فيتم تبديل هذه المساهمة بالحصة التي تقابلها من الأموال الخاصة، وبذلك تقصى أوراق المساهمة وتحدد الحصة التي تتعلق بالمجمع والحصة الخاصة بفوائد الأقلية.

بصفة عامة تطبق عملية إقصاء أوراق المساهمة حسب طريقة التجميع وهذا كما يلي:[1]

* **في حالة التكامل الكلي** :فتسلسل العمليات بالنسبة إلى رأس مال الشركة التابعة.

-تحقيق فوائد الأقلية الخاصة بمعدل فائدة خارج المجمع داخل رأس المال مضافًا إليه الاحتياطات ونتيجة الشركة التابعة المجمعة.

-تسجل فوائد الأغلبية بداخل أ رس المال، الاحتياطات والنتيجة.

* **في حالة التكامل النسبي:**

-إقصاء أوراق المساهمة المنسوبة إلى راس مال الشركة التابعة.

-تسجيل فوائد الأغلبية داخل أ رس المال، الاحتياطات والنتيجة (في حالة التكامل النسبي فلا يكون هناك تسجيل فوائد الأقلية لأن حصة الحسابات التابعة للمجمع تجمع عند الإدماج).

في حالة الوضع في المعادلة :لا يوجد توزيع الأموال الخاصة ولا إقصاء لأوراق المساهمة المالية، فهذا الأسلوب يتفق مع منطق مختلف، بما أنه يقوم على استبدال تكلفة اكتساب الأسهم بالقيمة المحاسبية التي تنتسب أليها داخل الأموال الخاصة للشركة التابعة (بما فيها النتيجة)

[1] Jeam montier, Gille scognamilio, techinique de consolidation, édition Économique, France, 1995, p215.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة

تقوم عملية عرض القوائم المالية المجمعة على مجموعة المن العناصر التي يجب انت تظهر في القوائم المالية المنفردة حيث نصت المعايير المحاسبية المالية على جملة من العناصر التي يجب ان تظهر في القوائم المالية المجمعة وسنقوم بأجراء مقارنة مع القوائم المالية المجمعة المعدة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي للوقوف على اهم الاختلافات، وسنقوم في هذا المبحث التطرق للمطالب التالية:

- ✓ عرض قائمة الميزانية المجمعة
- ✓ عرض قائمة حسابات النتائج المجمعة
- ✓ عرض قائمة تدفقات الخزينة المجمعة
- ✓ عرض قائمة حركة رؤوس الأموال المجمعة والملاحق

المطلب الاول: عرض قائمة الميزانية المجمعة

تعتبر قائمة الميزانية من ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام لما لها دور في إبراز الصورة الحقيقة للمؤسسة، لذا سنتطرق إلى مفهوم هذه القائمة وما هي أهم العناصر المكونة له، وسنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم قائمة الميزانية ومكوناتها والعناصر التي يجب ان تظهر في قائمة الميزانية المجمعة كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم قائمة الميزانية

ينطلق قائمة الميزانية من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة، "وهنا يمكن أن يكون الهدف تصوير المركز الاقتصادي أو تصوير المركز المالي للمؤسسة، ومن الواضح أن المركز الاقتصادي هو أعم وأشمل من المركز المالي"[1].

[1] الشديقات خلدون إبراهيم، "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2001 ، ص: 303.

وتختلف تعريفات الميزانية في الأدبيات المحاسبية باختلاف الزاوية التي ينظر إلى الميزانية من خلالها.

ويمكن أن تعرف الميزانية بأنها "كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل"[1]، كما تعتبر هذه القائمة "بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة أو الملكية، وهذه المعلومات التي يقدمها المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحليل العلاقة بين البنود المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك"[2].

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1): "تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة"[3].

ومن التعاريف السابقة نستخلص النقاط التالية:

- قائمة المركز المالي عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول وخصوم المؤسسة، يتم إعداده في نهاية فترة معينة لتبين المركز المالي للمؤسسة؛
- تظهر قائمة المركز المالي الأرصدة المدينة والدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ إقفال الحسابات؛
- تظهر قائمة المركز المالي في جانب الخصوم مصادر أموال المؤسسة (أموال خاصة، ديون طويلة الأجل وقروض قصيرة الأجل)، في حين نجد في جانب الأصول أوجه استخدام هذه الأموال من (مباني، أدوات، مخزونات، نقدية وغيرها).

[1] خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008،ص113.
[2] طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، ج1، 2003، ص 102.
[3] عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات المحاسبة المالية – منظور المعايير الدولية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج1، ط1، 2009، ص111.

واستنادا إلى ما سبق، فإن الميزانية هي قائمة تظهر أصول وخصوم المؤسسة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين، ويطلق عليها "الميزانية" لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية، ويطلق عليها أيضا "قائمة المركز المالي" لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الاستثمار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها، وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة.

الفرع الثاني: العناصر الخاصة بالميزانية المجمعة

تتضمن قائمة الميزانية المجمعة مجموعة من البنود تميزها عن الميزانية الفردية وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:[1]

- ✓ المساهمات المدرجة في الحسابات والتي تمثل قيمة هذا العنصر حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة المجمعة؛
- ✓ حقوق الأقلية وتتمثل في حصة الأموال الخاصة لشركة مدمجة والتي تعود للمساهمين خارج المجمع ويجب ان يتضمن هذا البند في الموال الخاصة.

تنص المادة 3.220 من النظام المحاسبي المالي على وجوب معلومات حول الحسابات المجمعة في الميزانية والملاحق (الملحق رقم 01).

المطلب الثاني: عرض قائمة حسابات النتائج المجمعة

تعتبر قائمة حسابات النتائج من القوائم المالية التي يُنظر إليها باهتمام متزايد، سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم قائمة حسابات النتائج والعناصر التي يجب ان تتضمنها قائمة حسابات النتائج المجمعة.

[1] Bruno BACHY, Michel SION, Op.cit,77

الفرع الاول: مفهوم قائمة حسابات النتائج

تعرف قائمة حسابات النتائج "قائمة تعرض نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة"[1]، ويشار إلى قائمة الدخل أحيانا "بقائمة الربح، حيث تهدف إلى قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمين بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون"[2].

وبصفة عامة قائمة الدخل يتم فيها جمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة (التجاري والإنتاجي) في دورة معينة دون تحديد تواريخ تسجيلها، وهي بمثابة أداة مفيدة في مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.

الفرع الثاني: العناصر الخاصة بجدول حسابات النتائج المجمع

يتضمن جدول حساب النتائج المجمع على عناصر خاصة تميزه على حساب النتائج الفردي، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- ✓ حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- ✓ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

كما تنص المادة 3.230من النظام المحاسبي المالي على تقديم معلومات أخرى في حساب النتائج، وإما في الملاحق المكمل لحساب النتائج، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي :[3]

- ✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- ✓ مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة(الملحق رقم 02).

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، "المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 45

[2] Catherine Maillet, Anne Le Manh, "Normes Comptables Internationales IFRS/IAS", 4eéditions, BERTI, 2006, p57.

[3] الجريدة الرسمية، العدد 19،الجزائر،25مارس2009، المادة 3.230، ص 2.

المطلب الثالث: عرض قائمة تدفقات الخزينة المجمعة

تزايد الاهتمام بقائمة التدفقات النقدية لما لها من أهمية بالغة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم قائمة التدفقات النقدية والعناصر التي يجب ان تتضمنها قائمة الميزانية المجمعة،

الفرع الأول: تعريف قائمة التدفقات النقدية ومكوناتها

هي "قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات نقدية داخلة أو تدفقات نقدية خارجة"[1].

وتعرف قائمة التدفقات النقدية بجدول تدفقات الخزينة والتي هي عبارة عن "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"، [2]

حيث لهذه القائمة استخدامات متعدد كمراقبة الحركات المالية ومراقبة مستوى السيولة، كما تستخدم كأداة مساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل.

وخلاصة القول، تعتبر قائمة التدفقات النقدية لوحة قيادة في يد القمة الإستراتيجية للمؤسسة تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها.

محتوى قائمة التدفقات النقدية:

يصنف المعيار المحاسبي الدولي(IAS7) التدفقات النقدية إلى ثلاث مجموعات هي:[3]

تدفقات الأنشطة التشغيلية

وهي كل التدفقات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للاستغلال في المؤسسة، والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

تدفقات الأنشطة الاستثمارية

وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل أو التخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

---

[1] يوسف قريشي وإلياس بن ساسي،"التسيير المالي (الإدارة المالية)"، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006،ص 41.

[2] - Stéphan Brun, "IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière", Gualino éditeur, Paris, 2006,p204.

[3] طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص72.

تدفقات الأنشطة التمويلية

وهي التدفقات الناتجة عن مصادر التعامل مع الملاك وأيضا مصادر الحصول على القروض (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) وإعادة سداد المبالغ المقترضة.

الفرع الثاني: العناصر الخاصة بقائمة تدفقات الخزينة المجمعة

يهدف جدول تدفقات الخزينة حسب المادة 1.240من النظام المحاسبي المالي إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية (الملحق رقم 03).

ويقدم جدول تدفقات الخزينة المجمع مزايا متعددة باعتباره وثيقة ملخصة:

- ✓ يقدم نظرة ديناميكية إلى الميزانية المجمعة، وهذا بتفسير اختلاف العناصر المكونة للخزينة بين افتتاح واختتام السنة المعطاة؛
- ✓ يبين بوضوح العلاقة بين المردودية وقدرة المجمع على توليد السيولة؛
- ✓ يسمح بتحديد مناطق تكوين وتحويل السيولة، وكذلك الحصول على فكرة حول وزن
- ✓ الاستثمارات، تمويلها ودرجة فعالية استغلالها؛
- ✓ في مجال نوعية المعلومة، يستجيب تماما لمتطلبات الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB (الملائمة، المصداقية، عدم الانحياز و القابلية للمقارنة).

نظرا لأهمية هذه القائمة فقد خصص لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيار خاصا بها و هو المعيار المحاسبي الدولي IAS7"جدول تدفقات الخزينة" الذي يختلف عن جدول تدفقات الخزينة المقدم من طرف النظام المحاسبي المالي.

ويشمل جدول تدفقات الخزينة المجمع :

- ✓ إجمالي التدفقات المستخدمة والمولدة من قبل الشركات المدمجة كليا؛
- ✓ في حدود نسبة الإدماج التدفقات المستخدمة والمولدة من قبل الشركات المدمجة نسبيا؛
- ✓ التدفقات بين المجمع والشركات المشاركة.

المطلب الرابع: عرض قائمة حركة رؤوس الأموال المجمعة

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية من القوائم المالية الحديثة، وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة، وسنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم قائمة حركة رؤوس الأموال والعناصر التي يجب ان تتضمنها قائمة حركة رؤوس الأموال المجمعة.

الفرع الأول: مفهوم قائمة تغيرات حقوق الملكية

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) بأن تقوم المؤسسة بعرض قائمة تغيرات حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

وأحيانا يتم عرض المكاسب والخسائر ضمن قائمة معترف بها كقائمة بديلة عن قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتمثل جزءا منها[1].

محتوى وشكل قائمة تغيرات حقوق الملكية

ويشترط المعيار (IAS1) أن تقدم المؤسسة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة، مع عرض بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لملاك المؤسسة الأم وإلى حصة الأقلية؛
- بالنسبة لكل مكون لحقوق الملكية، آثار التطبيق ذو الأثر الرجعي أو إعادة بيان ذات أثر رجعي بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS8): السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- تسوية بين المبالغ المسجلة في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة من الربح أو الخسارة، وكل بند من الدخل الشامل الآخر.

كما يضيف المعيار بأن يتم عرض إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات، مبالغ الحصص المعترف بها كتوزيعات إلى الملاك خلال الفترة ومبلغ كل سهم ذو علاقة.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص: 128.

الفرع الثاني: العناصر الخاصة بقائمة حركة رؤوس الأموال المجمعة

يجب على المجمع أن يعرض بصفة منفصلة عن القوائم المالية الأخرى قائمة تبين تغير الأموال الخاصة، بحيث تفسر هذه القائمة التغير الإجمالي للأموال الخاصة، أي حصة المجمع وحقوق الأقلية. كما تمثل هذه القائمة وثيقة تلخيصيه لتقييم زيادة أو نقص قيمة المجمع بين تاريخي إقفال

تتضمن هذه القائمة:

- ✓ النتيجة الصافية للمجمع خلال الدورة؛
- ✓ المنتوجات والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة المجمعة؛
- ✓ مجموع منتوجات وأعباء الدورة مع عزل القيم الموجهة للمجمع عن القيم العائدة للأقلية؛
- ✓ أثر تغير الطرق المحاسبية، التقديرات وتصحيح الأخطاء.

كما يجب على المجمع أن يوضح سواء في هذه القائمة أو في الملحق:

- ✓ المعاملات في رأس المال والتوزيعات للملاك؛
- ✓ رصيد النتائج المجمعة غير الموزعة في بداية الدورة وفي تاريخ الإقفال وكذا تغيرات الدورة؛
- ✓ مقارنة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الدورة لكل عنصر من رأس المال، علاوة الإصدار والاحتياطات مع تحديد تغيرات الفترة (الملحق رقم 04).

المطلب الخامس: الملاحق

يعتبر الملحق وثيقة تلخيصية هامة تسمح بفهم كيفيات إعداد القوائم المالية السابقة الذكر وتحديد الطرق المحاسبية التي تم إعدادها للقيام بذلك، تم إعطاء تفاصيل ومعلومات تكميلية تسمح بالفهم الصحيح والدقيق والقراءة السليمة للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

وحسب المادة 10.132من النظام المحاسبي المالي فان ملحق الكشوف المالية المدمجة يشمل على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج (الملحق رقم 05).

ويشمل كذلك جدولا لتغير محيط الإدماج يبين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها.

كما يجب أن يتضمن كذلك الملحق وفقا للنظام المحاسبي المالي المعلومات المتعلقة بالعناصر التالية:

- ✓ المرجع المحاسبي، أشكال التجميع المحاسبي، طرق وقواعد التقييم:
- ✓ محيط التجميع: معايير تعريف محيط التجميع، قائمة الشركات المجمعة، حصة رأس المال الممتلكة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في كل كيان، نمط التجميع لكل كيان ...الخ؛
- ✓ مقارنة الحسابات: تبرير تغير الطرق المحاسبية وأثرها، تكلفة اقتناء سندات الكيانات المقتناة خلال الدورة والمجمعة كليا أو نسبيا، قيم فارق التقييم، أثر الاقتناءات والتنازلات على الميزانية، حساب النتائج، جداول تدفقات الخزينة... الخ؛
- ✓ تفسير عناصر الميزانية، حساب النتائج، ومختلف تغيراتها؛
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال؛
- ✓ المؤسسات المرتبطة: المعاملات مع الشركات غير المجمعة كليا أو نسبيا؛
- ✓ المسيرين: الأجور، التعهدات، فيما يخص المعاشات والتعويضات المماثلة، التسبيقات والقروض الممنوحة ...الخ

خلاصة الفصل الثاني

توصلنا في نهاية هذا الفصل الى ان عملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجموعة من الشركات على انها منشاة واحدة تمر بعدة خطوات أساسية استنادا الى طريقة التجميع المتبعة وخصوصية كل مجموعة من الشركات.

ولإعطاء صورة عن الوضعية المالية للمجمع يجب على المجمع عرض القوائم المالية المجمعة بعد القيام بالإجراءات العملية للتجميع المحاسبي حيث نصت المعايير المحاسبية الدولية على مختلف الإفصاحات الواجبة العرض في القوائم المالية المجمعة والاخذ بعين الاعتبار كل أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المقدمة.

الفصل الثالث:

جودة المعلومات للقوائم

المـــــــــــالية المجمعة

تمهيد

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية بالنسبة لمختلف أصحاب المصالح في الشركة وذلك لإعطائهم صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركات، من هنا زاد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل المنظمات المحاسبية الدولية والهيئات المحاسبية المحلية للدول.

وللمحافظة على تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية خاصة في اعداد القوائم المالية المجمعة والتي تعرض معلومات لمجموعة من الشركات في شكل منشأة واحدة، قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالقيام بمجموعة من الإصلاحات تمثلت في اصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة.

سنقوم في هذا الفصل بعرض أهمية جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المجمعة من خلال المباحث التالي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار العام للمعلومة المحاسبية وجودتها
- ✓ المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة القوائم المالية المجمعة
- ✓ المبحث الثالث: أثر اصلاحات النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة

المبحث الأول: الإطار العام للمعلومة المحاسبية وجودتها

تعتبر المعلومة المحاسبية نقطة ارتكاز أساسية يتم الاعتماد عليها من طرف مستخدميها بشتى أنواعهم، في عملية اتخاذ القرارات المناسبة، حيث أنها تعكس الصورة العامة لوضعية المؤسسة المالية والمحاسبية والاقتصادية بشكل عام، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري للمعلومات المحاسبية وكيفية الحكم على جودتها من خلال توفر مجموعة من الخصائص المعينة التي تدعم جودتها ومصداقيتها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى إعطاء وصف دقيق وشامل للمعلومات المحاسبية والفرق بينها وبين البيانات حي هناك اختلاف كبير وواضح بينهما.

الفرع الأول: مفهوم البيانات

1- **تعريف:** يمكن اعتبار البيانات على أنها المادة الخام التي يتم تجميعها من مصادر داخلية وخارجية عن طريق القراءة، الملاحظة، القياس، الحساب...ومن ثم تسجيلها، وتكون محددة وواضحة بشكل يسهل من عملية استخدامها، وتعرف البيانات على انها: مجموعة من الحقائق غير المنظمة التي تأخذ شكل أرقام أو رموز لا تؤثر في سلوك المتلقي لها[1].

وتعرف أيضا على أنها مجموعة الحقائق والرموز غير المبوبة والتي يتم الحصول عليها أو تسجيلها عن بحث أو مشاهدة أو استبيان أو أي أداة للقياس والتقدير، ويمكن للبيانات أن تكون أرقاما أو حروفا وكذلك يمكن لها أن تكون أصواتا أو صورا.[2]

بالإضافة إلى ما سبق، فإن البيانات قد تكون أيضا على شكل أرقام عادية أو نسب مئوية أو أشكال هندسية أو إشارات أو رموز تتعدد حسب حاجة مستخدميها، ويتم جمع البيانات من مصادر متعددة

[1] أسامة العامري، اتجاهات إدارة المعلومات، دار أسامة للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 181.

[2] فريد فهمي زيارة، المقدمة في تصكيك وتحليل النظم، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2010، ص 19.

رسمية وغير رسمية، داخلية وخارجية، شفوية وكتابية وقد لا تفيد البيانات وهي بشكلها الأولي إلا بعد تحليلها، تفسيرها وتحويلها إلى معلومات[1].

وبالتالي يمكن اعتبار البيانات مجموعة من الحقائق الموضوعية التي تحتاج إلى معالجة وتنظيم لتتحول إلى معلومات، وبالتالي فهي تصف جزءا مما حدث، ولا تقدم أحكاما أو تفسيرات أو قواعد للعمل[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكننا التوصل إلى تعريف للبيانات على انها مجموعة من المعطيات الخام المقدمة بشكل أولي كجزء من الأحداث، مبهمة وغير واضحة تحتاج إلى معالجة وتفسير وتحليل وتبويب أو قياس من اجل ان تكون ذات دلالة وذات معنى تفيد مستخدميها بأكبر قدر ممكن.

مصادر البيانات: تتأتى البيانات من مصادر مختلفة كما هو مبين في الاتي[3]:

2-1 **المصدر الوثائقي:** يشمل البيانات المنشورة وغير المنشورة والمحفوظة التي تجمع من قبل أجهزة الدولة أو الهيئات العلمية أو مراكز البحوث. ومن أمثلة هذه المصادر نذكر:

- الاحصائيات والمنشورات التي تصدر عن أجهزة الاحصاء والدوائر والمؤسسات المختلفة التي تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية والتعليمية والاجتماعية.
- الكتب والمطبوعات المتوفرة في المكتبات، ويقسم هذا المصدر إلى مصادر أولية تشمل جميع البيانات التي تم جمعها ونشرها من طف الجهات ذات العلاقة، بالإضافة إلى المصادر الثانوية والتي تضم جميع البيانات التي تم جمعها ونشرها كذلك من طرف جهات أخرى تختلف عن الجهات ذات العلاقة.

2-2 **المصادر الميدانية:** وفيها يتم الحصول على البيانات وفق التالي:

- المقابلة الشخصية، حيث تجمع البيانات من وحدات المجتمعات الاحصائية التي تشملها الدراسة بشكل مباشر وبموجب استمارات احصائية أعدت لهذا الغرض.
- طريقة التحربة والتسجيل، من حيث القيام بالتجربة ومن ثم تسجيل النتيجة المتوصل إليها.
- المشاهدة المباشرة للمؤسسات والقيام بجمع البيانات عنها.
- استخدام وسائل الاتصال كالهاتف أو البريد في ملأ الاستمارات الخاصة بجمع المعلومات.

2-3 **شبكة المعلومات وبنوك قواعد البيانات:**

---

[1] ربحي مصطفى عليان، اقتصاد المعلومات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2010، ص 95.

[2] قسوم حنان، أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف – ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016، ص 03.

[3] نفس المرجع السابق، ص 05

يتم الحصول على البيانات من طرف البنوك العالمية، الاقليمية والخاصة أو المحملة على الحاسبات المتوفرة عن طريق شبكة المعلومات أو عن طريق الاشتراك وربط شبكة محلية مع شبكات عالمية أو إقليمية.

4-2 الانترنت:

تتضمن شبكة الانترنت عددا كبيرا من قواعد المعلومات، المكتبات والجامعات، والمراكز البحثية والمؤسسات الرسمية، خاصة التجارية والخدمية والعلمية، ومن الخدمات الأساسية للانترنت أنها تتوفر على بريد الكتروني وتسمح بالمناقشة والحوار، بالإضافة إلى إمكانية الحصول والبحث على المعلومات في مختلف الميادين ومن مختلف مناطق العالم.

2- تحويل البيانات إلى معلومات

هناك فرق بين البيانات والمعلومات، فالأولى لا تعطي حقائق مفسرة ومفهومة إذ تعتبر مدخلا أوليا لبناء أي نظام معلوماتي مهما كان نوعه، ومن أجل جعلها قابلة للتفسير والفهم فلابد لها من مجموعة من العمليات التي تحولها إلى معلومات، ويتم تحويل البيانات إلى معلومات وفق المراحل الآتية[1]:

- الحصول على البيانات من مختلف مصادرها الداخلية والخارجية، ثم عملية التسجيل الآلي او اليدوي.
- مراجعة البيانات بغرض التأكد من مطابقة البيانات التي تم تسجيها مع المصادر التي أخذت منها لتفادي الأخطاء وتصحيحها إن وجدت.
- تصنف البيانات في مجموعات أو فئات متجانسة وفقا لمعيار معين. ويجري التصنيف عادة على اساس نظام ترميز قد يكون رقميا أو عن طريق الأحرف أو باستخدام النوعين معا.
- فرز البيانات عن طريق ترتيبها بطريقة معينة تتفق والكيفية التي تستخدم بها تلك البيانات تصاعديا أو تنازليا.
- تلخيص البيانات، وهذا بغرض دمجها وجمعها للتوافق مع احتياجات المستخدمين، ويتم استخدام البيانات الملخصة عادة في المستويات الإدارية العليا، فعلى سبيل المثال تعتبر القوائم المالية كالميزانية العمومية أو حسابات النتائج تلخيصا للعمليات والمهمات التي تمت خلال فترة زمنية معينة.

[1] ربحي مصطفى عليان، اقتصاد المعلومات، دار صفاء للتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 95.

- إجراء العمليات الحسابية والمنطقية، حسبما كانت بسيطة مثل الجمع والطرح والقسمة، أو معقدة مثل أسلوب بحوث العمليات والاقتصاد القياسي والأساليب الرياضية او الكمية، والغرض منها تقديم بيانات أكثر إفادة للمستخدم.
- الاحتفاظ بالبيانات عن طريق تخزينها من اجل الرجوع إليها وقت الحاجة إليها، ويتم تخزينها في شكل مستندات ورقية أو وسائط ممغنطة.... الخ
- استرجاع البيانات واستدعاؤها وقت الحاجة اليها.
- تقديم البيانات في شكل يمكن أن يفهمها ويستخدمها من يطلبها، فقد يتم تقديم البيانات في شكل تقرير مكتوب، أو في شكل رسومات بيانية أو هندسية، أو أن يتم عرض البيانات على شاشة الحاسوب مباشرة. وتسمى هذه المرحلة بإعادة الإنتاج.
- التوزيع والاتصال، أي إيصال البيانات إلى مستخدميها في الوقت وبالشك المناسب.

الفرع الثاني: ماهية المعلومات

تأتي المعلومات كمخرجات لعملية تحويل البيانات في إطار المعالجة والتحليل والتفسير والتبويب والقياس ومختلف العمليات التي تهدف إلى إعطاء معنى واضح ودقيق لها، ليشكل لنا ناتج يسمى بالمعلومة، وفي هذا الصدد سنقوم بعرض ماهية المعلومة على نحو أدق.

1- **تعريف:** المعلومة هي المعرفة المشتقة من تنظيم وتحليل البيانات، أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المؤسسة[1].

وتعرف المعلومة أيضا على انها بيانات منظمة ومعروضة بشكل يجعلها ذات معنى لشخص الذي يتسلمها، وتقد إضافة للمعرفة الموجودة لديه حول ظاهرة أو حدث أو مجال معين، فالمعلومات تخبر المستخدم بشيئ لا يعرفه أو لا يمكن توقعه[2].

وتعرف أيضا بأنها مجموعة الحقائق المرتبطة بالأحداث والتي يمكن التعرف عليها وقياسها، وغالبا ما تكون مستقلة عن بعضها[3].

---

[1] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والادارية، دار الجامعة لنشر، الاسكندرية، مصر، 2001، ص34

[2] برهان محمد نور، أنظمة المعلومات الإدارية، ط1، عمان، الأردن، 1996، ص 25.

[3] محمد شوقي شادي، دراسات في النظم المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998، ص 36.

من خلال ما سبق يمكننا أن نتوصل إلى تعريف شامل للمعلومة على انها بيانات تمت معالجتها من خلال التحليل والتفسير والربط بمختلف الوسائل الممكنة ، لتصبح ذات قيمة وذات معنى تفيد مستخدميها حسب حاجاتهم المتنوعة في اتخاذ القرارات .

والجدول التالي يوضح الفرق بين البيانات والمعلومات:

جدول رقم: (3-1) التمييز بين البيانات والمعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيد الرسمي وغير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المداخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

المصدر: حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر، الأردن، 1999، ص 40.

2-أهمية المعلومات:

باعتبار المعلومات العامل الأساسي والمحدد لاتخاذ القرارات، فهذا يبرز مدى أهميتها على مستوى النظام ككل، ويمكن إبراز أهمية المعلومات فيما يلي[1]:

2-1أهمية المعلومات في مجال اتخاذ القرار:

- إضافة المعرفة لمتخذ القرار مما يقلل من حالة عدم التأكد.
- تساعد على استقراء المستقبل، وإدراك ما يطرأ على الظروف المحيطة من تغيير وأبعاد هذا التغيير وكيفية التعامل معه.
- وصف الموقف أو المشكلة محل اتخاذ القرار.

[1] ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي، دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013 ص 31

- تؤدي إلى تحسين الفعالية التنافسية للمؤسسة وتحسين المردود الانتاجي.
- تؤدي إلى التقليل من البدائل وتزويد صانع القرار بأفضل البدائل.

2-2 أهمية المعلومات فيما لا يتعلق باتخاذ القرار:

تعتبر المعلومات موردا هاما من موارد المؤسسة، كونها تعتبر من العناصر غير الملموسة كالشهرة مثلا، وهي تؤدي إلى زيادة المعرفة ورفع المستوى الثقافي للأفراد، وتكوين خلفيات عامة من أي موضوع، تكوين خلفية عن الانترنت، مستوى الانتاج، القرارات، كما تؤدي إلى زيادة التحفيز في المؤسسة وبناء النماذج، وبالمعلومة يتم تأهيل الأفراد والمدراء واكتسابهم الخبرة، وفي هذا الصدد هناك أربع استعمالات أساسية حددها (Bailes et Autres) كما يلي:

- المعلومة أداة لعملية التسير
- المعلومة أداة اتصال في المؤسسة.
- المعلومة أداة تطوير المعرفة عند المسير والعامل.
- المعلومة أداة للتواصل مع المحيط.
- وكل هذه الاستعمالات متكاملة ومتنافسة في الوقت نفسه، حيث تعتبر المعلومة أساس العملية الإدارية والتنظيمية ومتطلب أساسي لنجاح المؤسسة.[1]

الفرع الثالث: المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومة المحاسبية أحد مقومات اتخاذ القرارات الاستثمارية، وهذا بعد توفر مجموعة من الخصائص المعينة التي تسمح بالإفصاح عنها وتسهيل عملية اتخاذ القرار ودراسة كل العوائد والاحتمالات الممكنة، وعلهي سنتطرق في هذا العنصر إلى مفهوم المعلومة المحاسبية وخصائصها

1- **تعريف:** تعرف المعلومات المحاسبية بأنها نوع من المعرفة المناسبة والناتج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في النتائج النهائية أو مخرجات تدعم القرارات ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين بها[2].

[1] ناجي بن يحي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص 29.

وتعرف أيضا على انها مجموعة من البيانات التي تمت معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص معينة حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية[1].

من خلال التعاريف السابقة، يمكننا اسقاط المفاهيم المتعلقة بالمعلومات بشكل عام على المجال المحاسبي، حيث نتوصل إلى أن المعلومة المحاسبية هي عبارة عن بيانات محاسبية غير مفهومة تمت معالجتها وتسجيلها وتحليلها وقياسها وتحويلها إلى معلومة ذات قيمة وذات معنى تساهم في عملية اتخاذ القرار وتعطي صورة واضحة عن الوضعية المحاسبية والمالية للمؤسسة، فمعالجة البيانات المتمثلة في المستندات والفواتير والقيام بعملية معالجتها من خلال تبويبها وتسجيلها في دفتر الاستاذ ودفتر اليومية مثلا، يعطي لنا معلومة محاسبية تتمثل في الاخير في الميزانية أو جدول حسابات النتائج وهكذا.

المطلب الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية

يجب على المعلومات المحاسبية أن تتسم بمجموعة من الخصائص حتى تمكن من القيام بمهمة الحكم والقرار، وهذه الخصائص هي كالآتي:

الفرع الأول: الخصائص الرئيسية:

وهي الخصائص التي يجب أن تكون متوفرة في المعلومة المحاسبية بشكل أساسي يعزز أهميتها وقيمتها وإلا فلن تصلح للاستخدام، وهي:

أولا: الملائمة

إن خاصية الملائمة تمكن المعلومات المحاسبية من زيادة تأثيرها في التحكم بمجريات سير العمل المحاسبي في جميع الفترات، حيث تسهل عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية بشكل موضوعي، ولأجل تحقيق صفة الملائمة يجب على المعلومة أن تتسم بـ[2]:

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل وتعزيز الثقة بها، وذلك تجنبا لحدوث أي خسائر محتملة ولزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان الأصول أو زيادة الخصوم أو كليهما معا، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية، طبقا لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي، وإتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات

[1] حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2007، ص 95.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2004، ص 90.

المحاسبية بشكل أفضل ومثال على ذلك استخدام طريقة الاسعار الجارية لقياس الأصول الثابتة بدلا من طريقة التكلفة التاريخية وكذلك طريقة أسعار السوق عوض طريقة ما يدخل أولا يخرج أولا في تقيم المخزون إلى غير ذلك من الاساليب المختلفة.

- القدرة على التحقق من صحة التوقعات الماضية، والاسترشاد بالتوقعات المستقبلية من جهة أخرى، وهذا يساعد متخذ القرار في تصحيح التوقعات وخاصة عند إعداد الموازنات التقديرية بالأخص الموازنة النقدية لكلا جانبي المدفوعات والمقبوضات لأن قدرة المعلومات في تصحيح التوقعات تساعد في تنفيذ الموازنات لمختلف الأنشطة والعكس صحيح.

ثانيا: التوقيت المناسب

يجب على المعلومة المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب بغرض اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة أي خلل أو قصور في النظام المحاسبي بوقته المناسب، بأقل جهد وأدنى تكلفة. وتعتبر كفاءة النظام المحاسبي والقائمين عليه مؤشرا أساسيا في الاسراع بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، مما يستلزم تقديم التقارير المالية والمحاسبية في فترات قصيرة نسبيا للاستفادة منها في اتخاذ القرارات.[1]

ثالثا: الموثوقية

والمقصود بها ههنا خلو المعلومة من الخطأ والتحيز وأن تنطوي بصدق على الخصائص المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه، حيث يجب توفر صدق التعبير وتعبير المعلومة عن الأحداث بصورة سليمة، بالإضافة إلى عنصر الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين، ثم نصر لموضوعية أو القابلية للتحقق، حيث يجب القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص في حال ما إذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

رابعا: الموضوعية

وهي خاصية أساسية من الخواص الرئيسية للمعلومات المحاسبية، من أجل تجنب أي تحيز أو تأثير شخصي في عملية القياس المحاسبي من جهة، والافصاح التام عن المعلومات المحاسبية من جهة أخرى مما يدعو عموم المحاسبين في الاتفاق على هذه المسألة أو تلك من المعالجات المحاسبية، إذ أن

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 90.

الموضوعية تعتبر أحد الفروض الأساسية في المحاسبة والتي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات والاجراءات المحاسبية المطبقة من المحاسبين[1].

خامسا: الحيادية

يجب على المعلومة المحاسبية أن لا تنحاز لأي طرف من الأطراف المستخدمة للمعلومات، والتي عادة ما تكون مصالحهم متضاربة ومتباينة، أو حتى متناقضة بشكل يؤثر على استخدام المعلومة المحاسبية[2].

الفرع الثاني: الخصائص الثانوية

وهي مجموعة من الخصائص التي من شأنها تدعيم وتعزيز الخصائص الرئيسية، ما يشكل دعامة أكبر وأفضل لمدى قوى المعلومة المحاسبية، ونذكر من هذه الخصائص ما يلي:[3]

أولا: القابلية للمقارنة

إن تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين مؤسسة مماثلة في نفس القطاع، يزيد من فائدة المعلومات، حيث يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية مقارنة مع مثيلاتها. وتسمح عملية المقارنة هنا بدراسة أسباب تفوق أو تدني أداء المؤسسة مقارنة مع غيرها وبالتالي تسهيل عملية التنبؤ وتقييم الأداء من قبل متخذي القرار. وتتطلب قابلية المقارنة السليمة باستخدام طرائق محاسبية متماثلة لدى المنشآت المختلفة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع درجة قابلية المقارنة، وبالتالي فائدة المعلومات عند عقد المقارنات لعدة فترات محاسبية متتالية، الأمر الذي يسمح بدراسة وتفسير التغيرات التي يتم رصدها.

ثانيا: الثبات

وتنتج هذه الخاصية عن استخدام مبدأ مهم في المحاسبة، وهو الثبات والاتساق في الطرق المحاسبية ما بين سنة واخرى، وتعتبر هذه السياسة أحد المعايير الأساسية الخاصة لإعداد تقارير المراجعة، والتي جيب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاتها عند تقديم التقرير النهائي.

ثالثا: اكتمال المعلومات

---

[1] محمد طرشي، الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، ملتقى حول المسؤولية الاجتماعية ووظائف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص 11.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 91.

[3] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية، ط2، دار إثراء للنشر، الأردن، 2012، ص 26.

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الغرض منها وتكون ذات فائدة مرجوة لابد أن تحتوي على العناصر الأساسية والجوهرية التي يحتاجها متخذ القرار، وذلك طبقا لأهمية المعلومة ودورها في اتخاذ القرارات، لذا لابد من الاهتمام بمبدأ الأهمية النسبية والمعلومات.

رابعا: القابلية للفهم

تعتمد خاصية قابلية الفهم على درجة الوضوح والبساطة والافصاح في تلك المعلومات، بالإضافة إلى مستوى الوعي والإدراك لدى مستخدمي تلك المعلومات، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ملموسة لا بد من توافر هذه الشروط حت تتمكن من فهمها والاستفادة منها.

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

باعتبار المعلومات المحاسبية المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، متمثلة في القوائم المالية الموجهة للاستخدام من طرف العديد من الأطراف داخل وخارج المؤسسة، فلابد من ان تكون هذه المعلومات منطوية على مجموعة الخصائص السابقة الذكر، والتي تمنح لها سمة الجودة، وسنتطرق في هذا المطلب غلى المفاهيم العامة حول جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تعريف: يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مجموعة الخصائص التي تتسم بها المعلومة المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية، كما تساعدهم في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج جراء تطبيق طرق محاسبية بديلة[1].

وتعتبر جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه، وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتخفض من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لتلك القرارات، بمعنى ان جودة المعلومات تعبر عن الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وذلك لمساعدة مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، بالإضافة إلى أن هذه الخصائص

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 195.

يجب أن تكون ذات فائدة كبيرة وخاصة في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة[1].

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن جودة المعلومات المحاسبية يقصد بها مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها حتى تمكن مستخدميها من استعمالها بشكل جيد في اتخاذ القرارات، غالبا هذه الخصائص تتمثل في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية كالملائمة والموثوقية وغيرها من العوامل التي تضفي على المعلومة مصداقية وفعالية أكبر تمكن من جعلها تحقق الأهداف المرجوة منها.

الفرع الثاني: أبعاد جودة المعلومة المحاسبية

تتحقق جودة المعلومة المحاسبية وفق مجموعة من الخصائص والأبعاد المتعلقة بالتوقيت والمحتوى، والشكل حيث يمكن إبرازها في الشكل التالي:

الشكل رقم: (03- 02) أبعاد جودة المعلومات المحاسبية

الوقت	**المحتوى**	**الشكل**
التوقيت	الدقة	الوضوح
الدقة	الصلة بالموضوع	التفصيل
التكرار	الاكتمال	الترتيب
	الوعي	التقديم

المصدر: قسوم حنان، أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2016، ص 21.

ويمكن تلخيص هذه الأبعاد على النحو التالي[2]:

1- **البعد الزمني**: ويتحدد وفق الخصائص التالية:

[1] يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة: الفروض-الفماهيم – المبادئ – المعايير، مؤسسة الوراق، الأردن، ط1، 2013، ص 66.

[2] قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- التوقيت: المعلومات يجب أن تقدم عندما تكون مطلوبة.
- الآنية: بمعنى انه يجب توافق المعلومات مع الأحداث الجارية.
- الفترة الزمنية: حيث يجدب تقديم المعلومات لمختلف الفترات في الماضي والحاضر والتوقعات المستقبلية.

2- **البعد المتعلق بالمضمون:** ويشمل ما يلي:

- الدقة: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها أي درجة تمثيل المعلومات للماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.
- ذات صلة: المعلومات يجب أن تكون مرتبطة بمدى الحاجة إليها من قبل شخص معين في حالة معينة.
- الاكتمال: كل المعلومات المطلوبة يجب أن تقدم كاملة.
- الوعي: المعلومات المطلوبة يجب أن تقدم وتكون مفهومة من طرف متلقيها.
- النطاق: المعلومات يمكن أن يكون لها نطاق واسع أو ضيق أو ذات تركيز داخلي أو خارجي.
- الأداء: المعلومات يجب أن تظهر أداء الأنشطة المنجزة، والتقدم الذي تم تحقيقه والموارد المتراكمة.

3- **البعد الشكلي:** ويشمل الخصائص التالية:

- الوضوح: حيث تقدم المعلومة بشكل سهل ومفهوم.
- التفصيل: يجب أن تكون المعلومات مفصلة او ملخصة إلا أنها يجب أن تفي باحتياجات المستخدمين
- الترتيب: المعلومات يمكن ترتيبها بتعاقب محدد مسبقا.
- التقديم: المعلومات يمكن أن تقدم بشكل سردي، رقمي، بياني، مطبوعة، فيديوي أو أي شكل آخر.

الفرع الثالث: محددات جودة المعلومات المحاسبية

حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB محددين رئيسيين على المعلومات المحاسبية، بمثابة قيود على خصائصها النوعية، وتتمثل هذه المحددات فيما يلي[1]:

1- 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 المحققة 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.

2- الأهمية النسبية

ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقا لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات والمشكلة هنا في تحديد مدى درجة الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لبعض الإيرادات أو المصروفات او الموجودات أو المطلوبات أو صافي دخل المؤسسة، كما انه من الصعب التحديد الدقيق لذلك القدر من المعلومات التي تكون على درجة من الأهمية المادية بحيث تظهر في التقارير المالية[2].

المبحث الثاني: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة القوائم المالية المجمعة

في إطار العمل على تحسين القوائم المالية المجمعة قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الإصلاحات تمثلت في اصدار مجموعة من المعايير تمثلت في المعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية **IFRS 10** القوائم المالية المجمعة والمعيار **IFRS11** الترتيبات المشتركة والمعيار **IFRS 12** الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى.

سنحال في هذا المبحث التطرق لاهم الإصلاحات المقدمة.

[1] ناجي بن يحي، مرجع سبق ذكره، ص 55

[2] نعيم حسين دهشن، القوائم المالية والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المطبوعات للنشر، الأردن، 1995، ص 74.

المطلب الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية وأهميتها

يعرف المعيار المحاسبي بانه "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 أعمال الوحدة الاقتصادية، بموجبه يتم تحديد الوسيلة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب، عادة ما يلقى هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي".[1]

"يعرف المعيار على أنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها".[2]

وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال:[3]

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكين المستخدم من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

الفرع الثاني: كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية

حسب إجراءات العمل المتفق عليها فانه توجد المجموعة الاستشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية ،ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار. وبناءا على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير دلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

---

[1] توفيق محمد شريف، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987، ص147

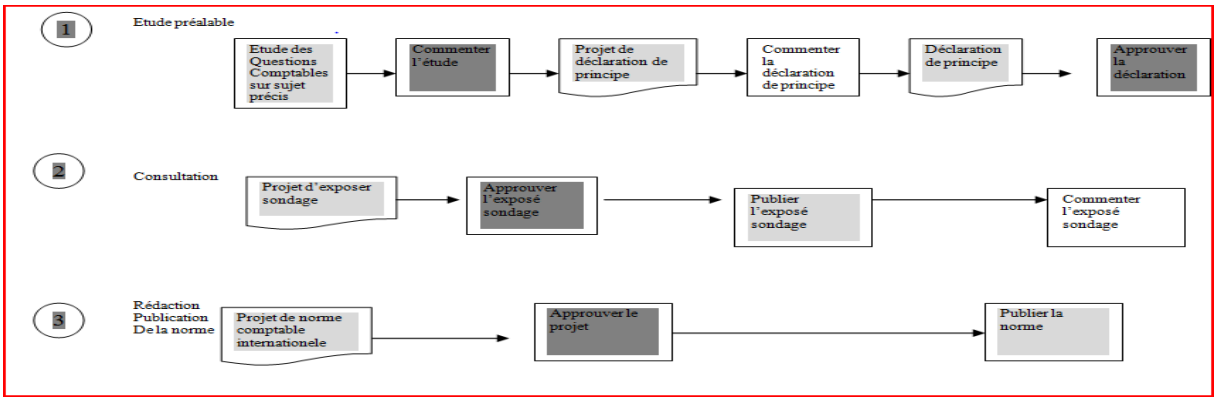
[2] زغيب مليكة، بوفليسي نجمة، المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام المحاسبي الجزائري، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس،25-2010/05/26، ص04.

3 خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص371.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض يتم تعديلها حسب الضرورة ،و إذا ما وافقا ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي ، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الانجليزية ليتم ترجمت المسودات و المعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى .

وفيما يلي مخطط يوضح مراحل وكيفية إصدار المعايير :[1]

الشكل (03-02) مراحل اعداد المعايير المحاسبية الدولية



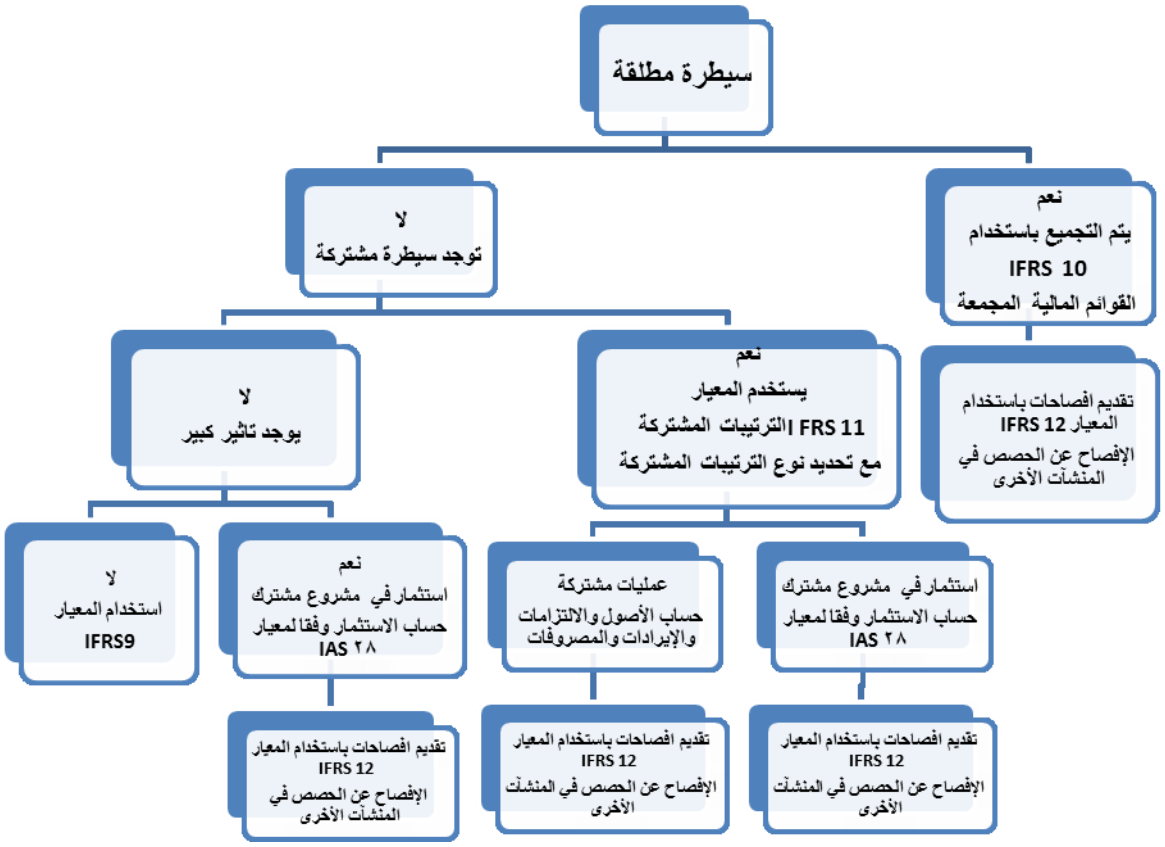
المصدر: زغيب مليكة، بوفليسي نجمة، المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام المحاسبي الجزائري، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس،25-2010/05/26، ص08.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة

خلصت اخر التعديلات التي جاءت بها معايير الإبلاغ المالي المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة الى استحداث المعايير IFRS 10 البيانات المالية المجمعة" والمعيار " IFRS 11 الترتيبات المشتركة" والمعيار " IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وتم بموجب هذه المعايير الغاء المعيار المحاسبي"IAS 31 التقرير عن الحصص في المشروعات المشتركة" والجزء المتعلق بالتقارير المالية المجمعة من المعيار " IAS 27 البيانات المالية المجمعة و المنفصلة" وتعديل المعيار " IAS 28 الاستثمارات في المشروعات المشتركة"، حيث تم التركيز على مفهوم السيطرة كأساس لاستخدام المعيار المناسب وللتميز بين استخدام هذه المعايير نقدم الشكل التالي:

[1] زغيب مليكة، بوفليسي نجمة،مرجع سابق، ص07-08

الشكل رقم (03-03): حالات استخدام المعايير: IFRS 12 IFRS 11 IFRS 10 و IAS 28



المصدر: Jezz Chew,NEW IFRS FOR CONSOLIDATION – IFRS 10, IFRS 11 & IFRS 12, ,https://isca.org.sg/media/3081/final-consol-article.pdf,20/11/2017, p33.

يوضح الشكل المبين أعلاه كيف يتم التمييز بين استخدام المعايير المحاسبية المتعلقة حيث اعتمد على أساس السيطرة المطلقة لاستخدام المعيار المحاسبي للتقارير المالية IFRS 10 البيانات المالية المجمعة، وفي حال وجود سيطرة مشتركة استخدام المعيار IFRS 11 ، اذا كان هناك تأثير بارز، واستخدام المعيار **IAS 28** ، اذا كان هناك مشروع مشترك في شكل استثمار، مع تقديم الإفصاحات وفق متطلبات المعيار IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى"، وهذا ما سنتطرق له في ما يلي:

الفرع الأول: البيانات المالية المجمعة IFRS 10

صدر هذا المعيار في ماي من سنة 2011 على أن يبدأ تطبيقه في بداية سنة 2013، حيث حل محل المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة حيث يهدف هذا المعيار لوضع أسس جديدة يتم من خلالها إعداد وعرض قوائم مالية موحدة عندما تسيطر هذه الأخيرة على واحدة أو أكثر من المنشاة التابعة، وبالتالي تعتبر القوائم المالية الموحدة الشركات التابعة كأنها جزء او احد فروعها.

1.1. التعريفات والمصطلحات: قدم هذا المعيار العديد من المصطلحات الهدف منها ضبط المبادئ اللازمة لأعداد القوائم المالية المجمعة حيث ركز على مفهوم السيطرة كأساس لأعداد القوائم المالية المجمع.

1.1.1. القوائم المالية المجمعة: القوائم المالية المجمعة يقدم فيها الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الام وتعرض شركاتها التابعة على أنها منشأة اقتصادية واحدة.

2.1.1. السيطرة على الشركة المستثمر بها: يقوم المستثمر بالسيطرة على الشركة المستثمر بها عندما يتعرض لعوائد متغيرة ناتجة من شراكته في الشركة المستثمر فيها، ولديه القدرة على التأثير في تلك العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

3.1.1. الشركة الام: هي المنشاة التي تمتلك غالبية أسهم واحدة أو عدة شركات تابعة.

4.1.1. السلطة: وجود حق لدى منشاة في التأثير وتوجيه أنشطة منشاة أخرى.

5.1.1. الحقوق غير المسيطرة: الحقوق المصممة لحماية مصلحة الطرف الذي يحمل تلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على الكيان الذي ترتبط به هذه الحقوق.

6.1.1. حقوق الحماية: الحقوق المصممة لحماية مصلحة الطرف الذي يحتفظ بتلك الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على المنشاة الذي ترتبط به هذه الحقوق.

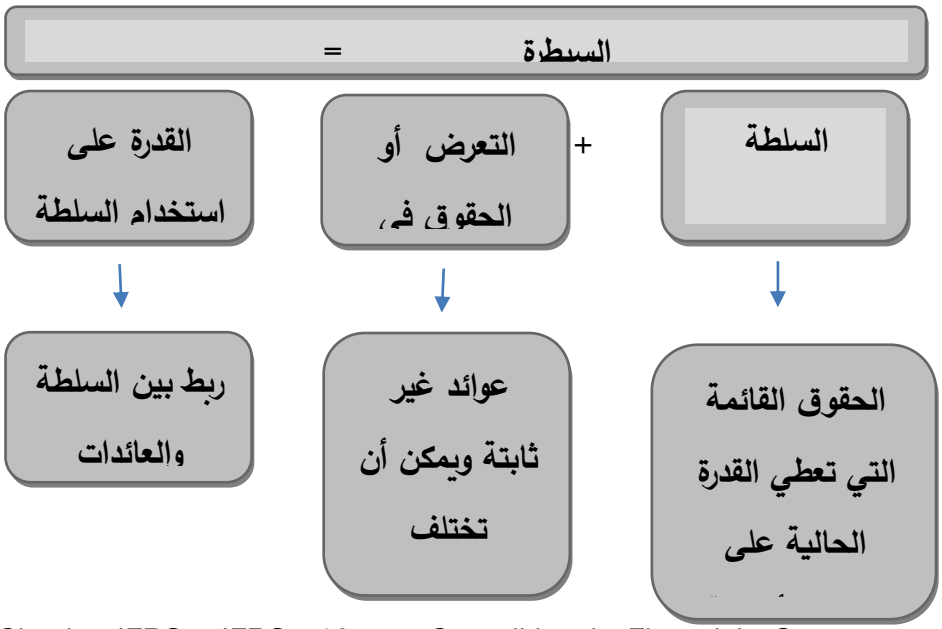
1.1.2. السيطرة: يترتب على المستثمر بغض النظر على علاقته مع الشركة المستثمر بها تحديد ما إذا كانت الشركة الأم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على المنشاة المستثمر بها إذا كان يتعرض لعوائد متغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو

يكون له حقوق فيها، ويكون قادرا على التأثير في هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها[1].

قدمت المعايير المحاسبية الدولية عدة مفاهيم للسيطرة إلى أن صدر هذا المعيار حيث قدم نموذج جديد للحكم على ان المنشاة تمارس سيطرة على المنشاة أو المنشآت التابعة حيث حدد هذا النموذج ثلاث عناصر أساسية تحكم مفهوم:[2]

- ❖ السلطة على الأعمال المستثمر بها
- ❖ التعرض آو الحقوق في عوائد متغيرة
- ❖ القدرة على استخدام الشركة المستثمرة سلطة التأثير على العوائد

الشكل رقم (03-04): النموذج الجديد للسيطرة



المصدر: deloitte, Clearly IFRS, IFRS 10 – Consolidated Financial Statements, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-clearly-ifrs-consolidated-financial-statements-ifrs-10.pdf, 20/11/2017, p4

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن المعيار المحاسبي يحدد ثلاث شروط أساسية لتكون هناك سيطرة من الشركة الأم على الشركات التابعة من اجل إعداد قوائم مالية مجمعة وهي السلطة على توجيه

[1] جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقرير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014، ص 350.

[2] Jean-Michel palou, Manuel de consolidation, groupe revue fiduciaire, 6 édition, paris 2013, p43

الأنشطة المتعلقة بالشركة أو الشركات المستثمر بها بالإضافة إلى التعرض أو الحقوق في عوائد متغير والتأثير على هاته العوائد.

1.1.3. الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة:

نص المعيار المحاسبي للتقرير المالية 10 على مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتعلق بعملية إعداد القوائم المالية المجمعة والتي تتمثل أساسا فيما يلي:[1]

- يجب على الشركة الأم عرض قوائم مالية مجمعة
- يتطلب هذا المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم إعداد قوائم مجمعة لها
- تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف المتماثلة في بند واحد لكل من الشركة الأم وشركاتها التابعة
- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة الام وحذف حقوق الملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي للتقارير المالية IFRS 3اندماج الأعمال
- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الإيرادات والمصاريف بين المجموعة بشكل كامل، حيث يتم استبعاد الربح الناتج عن العمليات التي تتم داخل المجموعة

– **الحصص الغير مسيطر عنها:** تتمثل هذه الحقوق في الجزء من الحقوق الذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر للشركة الأم وتسمى كذلك حقوق الأقلية، حيث يتطلب عرض هاته الحصص في الميزانية المجمعة بشكل منفصل في حقوق الملكية عن حقوق مالكي الشركة الأم، كما يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الأم والحقوق غير المسيطر عليها على ضوء نسبة ملكية الشركة الأم للشركة التابعة

– **تغير نسبة ملكية الشركة الأم للشركة التابعة:** يترتب على تغير نسبة ملكية الشركة الأم على شركاتها التابعة بعض الإجراءات المحاسبية وذلك حسب إذا كان هذا التغير يفقد السيطرة ام لا.

❖ يتم معالجة تغير في نسبة السيطرة الذي لا يترتب عنه فقدان السيطرة على انه معاملات على حقوق الملكية تتم بين المالكين ولا يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق ربح او خسارة عن هاته المعاملات في قائمة الدخل وكذلك لا تؤثر على الموجودات والمطلوبات في الشركات التابعة ولا يترتب عليه إعادة قياس الشهرة.

[1] IFRS 10، Consolidated Financial Statements، https://www.ifrs.org، 16/02/2018.

- ❖ يترتب على تغير نسبة ملكية الشركة الأم في الشركات التابعة الذي يودي إلى فقدان السيطرة والتي تكون نتيجة لخضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو جهة قضائية آو جهة رقابية تنظيمية، حيث يترتب على فقدان السيطرة الإجراءات التالية:
  - إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات الشركات التابعة في الميزانية المعدة بعد تاريخ فقدان السيطرة.
  - الاعتراف بأي أصل محتفظ به في الشركة التابعة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من والى الشركات التابعة السابقة وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية المتعلقة بذلك.
  - الاعتراف باي أرباح وخسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركات التابعة إذا كانت الأرباح والخسائر متعلقة بأحداث قبل فقدان السيطرة.

الفرع الأول: الترتيبات المشتركة IFRS 11

صدر المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة في سنة 2011 ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 نتيجة الزيادة الكبيرة للمنافسة في مختلف قطاعات الاعمال وازدادت معها عمليات تكوين مشاريع مشتركة بين مختلف الشركات، خاصة في مجال تنفيذ مشاريع ضخمة مثل تكوين عدة شركات مقاولات ائتلاف لتنفيذ مشروع كبير، حيث جاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية وأسس الاعتراف والقياس والافصاح للترتيبات المشتركة.

1.1. هدف المعيار ومجال تطبيقه:

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة، ويبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشاة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلا تقديم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات وفقا لنوع الترتيب.

يطبق هذا المعيار على جميع المنشآت التي تكون طرفا في الترتيب المشترك

2.1. التعريفات والمصطلحات

المشروع المشترك: هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي.

العمليات التشغيلية المشتركة: هو ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالمشروع المشترك.

السيطرة المشتركة: هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (التشغيلية والمالية الاستراتيجية) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

تكون هناك سيطرة مشتركة عندما تكون جميع الأطراف أو مجموعة من الأطراف بصورة جماعية قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب المشترك.

قد تؤدي عملية صنع القرار التي تم الاتفاق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي بشكل ضمني الى السيطرة المشتركة، فعلى سبيل المثال افترض انشاء طرفين لترتيب يكون لكل منهما 50% من حقوق التصويت وتحدد الترتيبات التعاقدية بينهما أنه ما لا يقل عن 51% من حقوق التصويت تعتبر لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالمشروع، في هذه الحالة فقد اتفق الطرفين بشكل ضمني ان لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب وذلك لأنه لا يمكن اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة دون موافق الطرفين.

يمكن ان يكون الترتيب عبارة عن ترتيب مشترك حتى ولو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب، ويميز هذا المعيار بين الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك والأطراف المشاركة في الترتيب لكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

2.2. أنواع الترتيبات المشتركة:

يجب على المنشاة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه ويمكن التمييز بين نوعين من الترتيبات المشتركة (عملية مشتركة، مشروع مشترك).

العملية المشتركة: هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون في للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة، وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة، وتسمى باقي الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة، مثل اتفاق مجموعة الاطراف مع هيئة عمومية لإنشاء جسر كبير عندها يسمى العقد بالعملية المشتركة.

المشروع المشترك: هو ترتيب مشترك تمتلك بموجبه الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب، وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع، أي انه هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

الفرع الأول: الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى IFRS 12

صدر المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة في سنة 2011 انطلاقا من أهمية المعلومات المتعلقة بحصة الشركة في الشركات الأخرى لقطاعات واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، جاء هذا المعيار ليحل محل الإفصاحات الواردة في كل من المعيار المحاسبي IAS 27القوائم المالية الموحدة والمعيار IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمعيار IAS 31 الحصص في المشاريع المشتركة.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى بيان متطلبات الإفصاح الواجبة على عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

طبيعته حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المرتبطة بها؛

تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وادائها المالي والتدفقات النقدية.

مجال تطبيق المعيار:

يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار على المنشآت التي لها مصالح في:

- الشركات التابعة؛
- الترتيبات المشتركة؛
- الشركات الزميلة؛
- بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم المالية المجمعة.

التعريفات والمصطلحات:

- **المصالح في المنشآت الأخرى:** تشير الحصة في منشاة أخرى الى المشاركة التعاقدية والغير تعاقدية التي تعرض المنشاة الى تذبذب في العوائد من أداء المنشاة الأخرى، ويمكن اثبات الحصة في المنشأة الأخرى عن طيق الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر، إضافة الى اشكال المشاركة الأخرى مثل توفير الأموال ودعم السيولة وتعزيز الاتمان والضمانات، وهي تتضمن الوسائل التي يكون من خلالها للمنشأة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير بارز على منشأة أخرى.

- **المنشأة المنظمة:** هي المنشأة التي يتم تأسيسها أو تنظيمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على المنشأة، كما هو الحال عندما يرتبط أي من حقوق التصويت بمهمات ادارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية.

الإفصاح عن الاحكام والافتراضات الهامة:

تضمن المعيار مختلف الإفصاحات التي يجب ان تتضمنها القوائم المالية في حالة تضمينها لمصالح منشآت أخرى وتتمثل أساسا في:

- امتلاكها سيطرة على منشأة أخرى بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS10 القوائم المالية المجمعة؛
- امتلاكها سيطرة مشتركة أو تأثير بارز على منشاة أخرى؛
- قيام ترتيب مشترك متمثل في عمليات مشتركة او مشروع مشترك عند تنظيم الترتيب من خلال وسيلة منفصلة.

المبحث الثالث: أثر اصلاحات النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة

من اجل مسايرة المتغيرات الدولية في مجال المحاسبة قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات في الجانب المحاسبي والتي مست بدورها عملية اعداد القوائم المالية المجمعة، وتمثلت أساس في انجاز النظام المحاسبي المالي سنحاول في هذا المبحث التطرق لهذه الإصلاحات.

المطلب الاول: أعمال الصلاح المحاسبي في الجزائر

الفرع الأول: لمحة عن المشروع:

إن تتفتح الجزائر على العولمة كان فرصة للإصلاح وتبني نظام محاسبي جديد يختلف عن النظام السابق والمتمثل في المخطط الوطني المحاسبي المعتمد والمطبق منذ سنة 1976، حيث انه تجاوب بشكل جيد مع الاقتصاد الموجه، ولكن لم يتمكن من الإجابة على تساؤلات ومتطلبات المهنيين والمستثمرين، حيث أسندت أعمال الإصلاح في بداية الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط الوطني المحاسبي، بهدف مراجعة هذا

المخطط ولكن معظم النتائج التي توصلت إليها كانت تقنية. وفي مرحلة أخرى تولى المجلس الفرنسي للمحاسبة بعد سنة 2000 عملية الإصلاح والتحديث للنظام المحاسبي الوطني.

الفرع الثاني: مراحل إنجاز النظام المحاسبي والمالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هده العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هده العملية بثلاثة مراحل هي:

- **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.
- **المرحلة الثانية:** تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.
- **المرحلة الثالثة:** وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي:

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني . الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا مند أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.
- **الخيار الثالث:** هدا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.[1]

[1] ايت محمد مراد، أبحري سفيان،النظام المحاسبي في الجزائر التحديات والأهداف، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدوليةIAS-IFRS، جامعة البليدة،13-15 اكتوبر 2009، ص03-04.

الفرع الثالث: الاختيار الجزائري للإصلاح

بعد تقديم السيناريوهات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري باختيار الخيار الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة للاختيار المتخذ من طرف لجنة المخطط المحاسبي الوطني.[1]

وتمت دراسة المشروع الجديد وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة.

وفي 25 نوفمبر 2007 وقع رئيس الجمهورية على قانون النظام المحاسبي المالي، ليصبح ساري المفعول من 01 جانفي 2009، لكنه تم تمديده إلى 01 جانفي 2010ن وهذا حسب قانون المالية لسنة 2009.[2]

الفرع الرابع: دوافع الإصلاح المحاسبي

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات، لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية.

وتتلخص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية:[3]

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2008، ص15.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،المادة 62 من قانون المالية لسنة 2009 الجزائر.

[3] ناصر مراد، "النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010 ص06.

- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثاني: عرض النظام المحاسبي والمالي

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى كل من الجانب المفاهيمي والجانب المحاسبي للنظام المحاسبي والمالي.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

أولا: التعاريف ومجال التطبيق:

1-تعريف النظام المحاسبي والمالي: عرف القانون 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 03 منه، وسمي في صلب المادة بالمحاسبة المالية: 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]

2-مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد05 ،04 ، 02 من ال قانون07 -11المؤرخ في 25 نوفمبر لسنة 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 25 نوفمبر2007، المادة رقم 3 من القانون رقم07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجزائر.

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

– كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة بشرط ألا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، وهذا خلال سنتين ماليتين متتاليتين:[1]

– رقم الأعمال: 3 ملايين دينار ويشمل مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية؛

– عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

ثانيا: المبادئ والقواعد المحاسبية

01- المبادئ المحاسبية الأساسية:

تبنى النظام المحاسبي والمالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي:[2]

- محاسبة التعهد؛
- قابلية الفهم؛
- المصداقية؛
- التكلفة التاريخية؛
- استمرارية الاستغلال؛
- الدلالة؛
- القابلية للمقارنة؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

02- الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، هناك أربع خصائص نوعية أساسية هي:[3]

أ-الملاءمة: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد سقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، المادة رقم 2.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، امرجع سابق، ص03.

[3] المرجع السابق، ص04.

ب- المعلومات ذات مصداقية: يجب أن تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها.

ت- القابلية للمقارنة: تعد المعلومات وتنشر وتحضر احتراما لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن.

ث- المعلومات واضحة وسهلة الفهم: المعلومة القابلة للفهم هي المعلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية.

ثالثا: تنظيم المحاسبة:

حددت المواد من 10الى 24 تنظيم المحاسبة وأهم ما جاء فيها:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بمسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق الثبوتية؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج؛
- تستند كل كتابة محاسبية إلى وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة آو أي دعامة تتضمن المصداقية والحفظ إمكانية إعادة محتواها إلى ورقة؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القرار دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- تحفظ الدفاتر أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا وثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية والجرد؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.

رابعا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

يمكن إبراز أهم الأهداف من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي:[1]

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.

- قواعد التقييم العامة والخاصة حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة.

- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية أي الأصول، الخصوم، حسابات النتائج. حالات تغيير الخزينة، حالات تغير الأموال الخاصة، الملاحق.

- نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

الفرع الثاني: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي

01- مدونة الحسابات: تتكون مدونة الحسابات من سبعة مجموعات منها خمسة كحسابات الميزانية ومجموعتان كحسابات التسيير.[2]

- المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال؛ – المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات؛
- المجموعة لثالثة: حسابات المخزونات؛ – المجموعة الرابعة: حسابات المتعاملين؛
- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية؛ – المجموعة السادسة: حسابات المصاريف؛
- المجموعة السابعة : حسابات المنتجات.

[1] Samir MEROUANI, le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, ESC, Alger, 2007- 2008, p94.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق،ص 44.

تستعمل المؤسسة الأصناف 0، 8، 9 غير المستعملة على مستوى الإطار المحاسبي، اختياريا وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في الأصناف الأخرى.

ثانيا: قواعد التقييم والتسجيل

تتكون قواعد التقييم والتسجيل من القواعد العامة للتقييم والقواعد الخاصة للتقييم والتسجيل:

01- القواعد العامة للمحاسبة والتقييم:

تقيم العناصر المقيدة في الحسابات على أساس التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، ولكن في بعض الحالات يمكن إجراء مراجعة للتقييم الأولي لبعض العناصر وفق بعض الشروط يحددها النظام استنادا إلى:

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة؛
- قيمة الانجاز؛
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة.[1]

02- القواعد الخاصة للمحاسبة والتقييم

لقد حدد النظام المحاسبي المالي قواعد خاصة لمحاسبة وتقييم بعض العناصر والتي سوف تطرق لها بالتفصيل في المبحث الثاني والثالث تتمثل هذه العناصر في:

- التثبيتات المادية والمعنوية؛
- التثبيتات المالية؛
- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
- الإعانات؛
- مؤونات الأخطار والأعباء؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- الأعباء والمنتجات المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 مرجع سابق، ص06.

03- عرض القوائم المالية:

من خلال النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم ختامية تبين حوصلة نشاط المؤسسة وتتمثل هذه القوائم المالية في:[1]

أ. **قائمة الميزانية:** تتضمن هذه القائمة العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، تقدم موجودات والتزامات المؤسسة في شكل وتحد أو شكلان منفصلان، وتضم معطيات السنة الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة الماضية، وترتب عناصرها على أساس الزمن فتصنف الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، والخصوم إلى خصوم غير جارية وخصوم جارية.

ب. **قائمة حسابات النتائج:** تتضمن هذه لقامة العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، وتعتبر وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية، وأرصدة السنة السابقة، ويمكن عرض هذه القائمة حسب طبيعة التكاليف والمنتجات أو حسب وظائف المؤسسة.

ج. **قائمة التدفقات النقدية:** وتضمن هذه القائمة التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، بهدف توفير معلومات لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، وكذا معلومات حول استعمال السيولة، ويمكن عض هذه القائمة باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة.

د. **قائمة تغير الأموال الخاصة:** تقدم هذه القائمة حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن عرض أهم العناصر التي تتضمنها هاته القائمة:

- النتيجة الصافية؛
- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء أثر مباشرة على رأس المال.

هـ. **الملاحق:** تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية كما يحتوي الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية،

[1] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 28-29.

حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، أسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم.

المطلب الثالث: الإطار المحاسبي لتجميع القوائم المالية

تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الإصلاحات المحاسبية والتي مست بدورها إعداد القوائم المالية المجمعة، وظهرت هذه الإجراءات في القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2-1 مجال تطبيق القوائم المالية المجمعة: تنص المادة 31 من القانون 11/07 على ان "كل كيان يكون مقره او نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان او عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لهذه الكيانات"[1].

لم يحدد هذا القانون طبيعة العلاقة بين الكيان الذي يشرف على كيان أخر أو عدة كيانات، حتى صدر القرار الوزاري الذي يحدد قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي نص على مصطلح المراقبة التي تتم من طرف الشركة الأم والشركات التابعة حيث قدم مصطلح المراقبة (السلطة)على انه:

المراقبة: "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته "[2]ويفترض وجود مراقبة في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات تسيير هيئات تسيير الكيان.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق ، ص06.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 مرجع سابق ، ص16.

ركز المشرع الجزائري في تحديد مفهوم المراقبة(السيطرة) على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت للحكم على قدرة الشركة الام في السيطرة على الشركات التابعة من اجل إعداد القوائم المالية المجمعة.

خلاصة الفصل الثالث

في نهاية هذا الفصل يمكن ان نستخلص ان للمعايير المحاسبية الدولية دور كبير في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المجمعة، وظهرت جهود تحسين جودة المعلومات من خلال تبني الإصلاحات تمثلت في اصدار جملة من المعايير وتعديل أخرى.

وقامت الجزائر بدورها بمجموعة من الإصلاحات على المستوى المحاسبي تمثلت أساسا في انجاز النظام المحاسبي المالي الا انها لم تصاحبها تحديثات بما يتماشى مع الوضع الدولي خاصة في مجال اعداد القوائم المالية المجمعة.

الفصل الرابع:

دراسة حالة مجموعة من

الشركات المجمعة الجزائرية

تمهيد

بعد دراسة النظرية والوقوف على أهمية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية سنحاول في هذا الفصل اسقاط هذه المفاهيم النظرية على الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية، ولتحقيق اهداف الدراسة قمنا باختيار ثلاث مجمعات وطنية وهي كل من مجمع سوناطراك ومجمع سونلغاز ومجمع صيدال والتي تعتبر من اهم المجمعات التي تساهم في الاقتصاد الوطني وتعتبر نموذج لتعميم نتائج الدراسة، وعليه سوف يتم تقديم عرض إحصائي عن مدى مساهمة اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بأبعادها المختلفة (متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وهذا اعتمادا ثلاثة مباحث حيث سنحاول أنْ نعطي نظرة عامة عن مجمعات محل الدراسة وإثبات أو نفي صّحة اختبار الفرضيات التي تحدد نمط العلاقة بين متغيرات الدراسة ومدى درجة التأثير فيما بينهم.

وعلى ضوء ما تقدم إرتأينا تقديم خطة الفصل الرابع على النحو التالي:

- ✓ المبحث الأول: تقديم المجمعات محل الدراسة.
- ✓ المبحث الثاني: منهج البحث وأسلوبه.
- ✓ المبحث الثالث: نتائج الدراسة والإختبارات الإحصائية.

المبحث الأول: تقديم المجمعات محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول تقديم المجمعات محل الدراسة (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، من خلال تقديم لمحة تاريخية عنها منذ نشأة كل مجمع، والتعرف على بنية هذه المجمعات ومختلف فروعها وهياكلها التنظيمية.

المطلب الأول: تقديم مجمع سوناطراك

مجمع سوناطراك يعد من اكبر المجمعات على المستوى الوطني والدولي حيث يعمل على تنمية وتطوير قطاع المحروقات في الجزائر، ويستمد قوته من قدرته على تسيير مجموعة متكاملة من الشركات التابعة له، ومن خلال قيامه بالشراكة مع شركات اجنبية تنشط في مجال المحروقات.

الفرع الأول: نشأة وتطور شركة سوناطراك

انشات الحكومة الجزائرية مباشرة بعد الاستقلال الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات سوناطراك وذلك بغية التخلص من تداعيات قانون النفط الصحراوي والمكرس لاحتكار الشركات الفرنسية للنفط الجزائري، حيث انشات شركة سوناطراك بصدور المرسوم التنفيذي رقم: 491/63 الصادر بتاريخ 1963/12/31.

بتاريخ 1966/09/22 تم استبدال قانون النفط الصحراوي بعد مفاوضات باتفاق شراكة يضمن مساهمة سوناطراك بمختلف الموارد في مجال نقل وتسويق المحروقات عبر كل مراحل هذه الصناعة في الجزائر، ادى هذا الاتفاق الى انهاء الاحتكار الممارس من الشركات الفرنسية على النفط الجزائري، لينتقل دور الشركة من النقل والتسويق الى شركة وطنية للبحث، انتاج، نقل، تحويل وتسويق المحروقات **(SONATRACH)**.

وبتاريخ 1971/02/24 تم تأميم قطاع المحروقات من طرف الدولة الجزائرية، واصبحت شركة سوناطراك السلطة على القطاع.

وفي سنة 1981 اعيد هيكلة الشركة تبعا للتطورات الاقتصادية حيث قامت شركة سوناطراك بإنشاء 17 مؤسسة فرعية لها.

واليوم يعد مجمع سوناطراك اكبر مجمع وطني لدى المجموعة 154 شركة تابعة ومشاركة، حوالي 15 منها مملوكة بالكامل وتعمل بشكل يومي لتطوير قطاع النفط والغاز في البلاد.

الفرع الثاني: التعريف بمجمع سوناطراك واهدافه

يؤدي مجمع سوناطراك منذ انشاءه دورًا رائدًا في الاقتصاد الوطني، حيث تتمثل مهمته في تطوير احتياطيات الجزائر من النفط والغاز، يستمد قوته من مجموعة متكاملة تتكون من154 شركة تابعة ومشاركة ، منها حوالي 15 شركة مملوكة بالكامل، وتشمل هذه المشاريع، الشركة الجيوفيزيائية الوطنية "**ENAGEO**" ، و شركة الحفر الوطنية "**ENAFOR**" ، و الشركة الوطنية للأعمال البترولية الكبيرة "**ENGTP**" ، و الشركة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات. ناقلات "**NAFTAL**"، ويوظف المجمع ما يقرب من 50000 موظف دائم وأكثر من 200000 شخص في جميع أنحاء البلاد. توظف ما يقرب من 50000 موظف دائم وأكثر من 200000 شخص في جميع أنحاء البلاد.

تعمل سوناطراك بجهدها الخاص أو بالشراكة مع شركات النفط الأجنبية ، على بعض أكبر الودائع في العالم في مناطق مختلفة من الصحراء الجزائرية: حاسي مسعود، حاسي الرمل، حاسي بركين، أورهود، تين فويي تابنكورت، رورد نوس، في عين صلاح وفي عين أمناس.

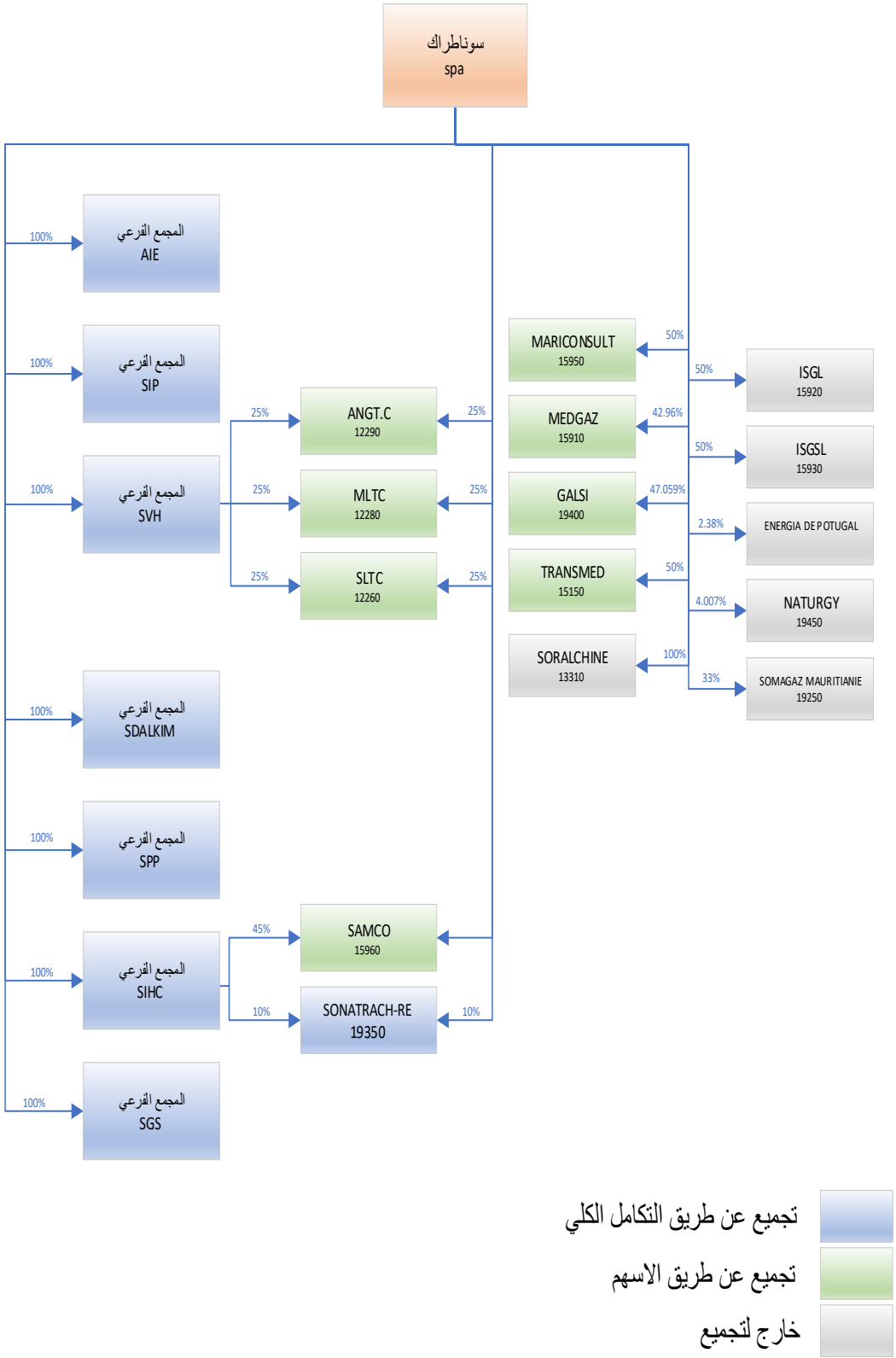
فيما يتعلق بالنقل، لدى المجموعة شبكة خطوط أنابيب كثيفة للغاية تغطي الآن حوالي 22000 كيلومتر في فرنسا. كما أنشأت الشركة ثلاثة موانئ نفطية محمّلة بالنفط: الجزائر، أرزيو، بجاية، سكيكدة للسماح بتحميل وتفريغ ناقلات النفط الكبيرة بسعة تتراوح بين 80،000 إلى 320،000 ناقلة نفط وغاز الطبيعي المسال.

تمتلك سوناطراك ستة مصافي تعمل في المنطقة ومجمعين للبتروكيماويات وأربعة مجمعات لتسييل الغاز الطبيعي المسال ومجمعين منفصلين لفصل الغاز الطبيعي المسال.

الفرع الثالث: تركيبة مجمع سوناطراك

يوضح الشكل اسفله التركيبة التنظيمية القانونية لمجمع سوناطراك، حسب المجموعة الفرعية ، الاستثمارات التي تحتفظ بها المجموعة في عام 2018.

الشكل رقم (04-01): يمثل تركيبة مجمع سوناطراك



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقرير المالي لسنة 2018 **http://www. sonatrach.com**

المطلب الثاني: تقديم مجمع سونلغاز

الفرع الأول: نبذة تاريخية لمجمع سونلغاز

نشأت مؤسسة سونلغاز أثناء الحقبة الاستعمارية في سنة 1947 تحت اسم كهرباء وغاز الجزائر **EGA** وبعد الاستقلال كان لزاما على المؤسسة مواجهة الذهاب الجماعي لإطارات الشركة، و تمثلت الأعمال الأكثر استعجالا خلال هذه المرحلة الانتقالية، في استرجاع قائمة المشتركين، وإعادة تكوين مخططات المنشآت والشبكات، والإسراع في التوظيف والتكوين في جميع المجالات.

وفي اطار تدابير تأميم القطاعات الحيوية للاقتصاد الوطني، صدر للأمر رقم 69 – 59، المؤرخ في 28 جويلية 1969 (الصادر في الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 1 أوت 1969) المتضمن حل شركة "كهرباء وغاز الجزائر **EGA** وإنشاء الشركة الجديدة المتمثلة في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

وعرفت سونلغاز سنة 1983 عملية اعادة هيكلة المؤسسة التي أدت الى إنشاء خمس (05) مؤسسات أشغال متخصصة وكذا مؤسسة أخرى للتصنيع هي:

- **KAHRIF**: يتمثل دورها في تطوير الكهرباء في الريف الجزائري؛
- **KAHRAKIBM**: يتمثل دورها في تركيب المعدات الكهربائية؛
- **KANAGHAZ**: تتكفل بأشغال النقل وتوزيع الغاز الطبيعي؛
- **ENERGA**: تتكفل بأشغال الهندسة؛
- **ETTERKIB**: تتكفل بالتركيب الصناعي؛
- **CAMC**: تتكفل بصناعة المعدات الكهربائية.

وبفضل هذه الشركات صارت سونلغاز تتوفر حاليا على تجهيزات كهربائية وغازية تستجيب لحاجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وفي سنة 1991 وبموجب المرسوم رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 المتضمن تحويل مؤسسة سونلغاز الى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وأكد المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 الطبيعة القانونية للمؤسسة كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة، ومنحت لها الشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

وفي سنة 1998 تم ترقية بعض النشاطات الداخلية لتصبح فروع محيطية مستقلة من الناحية القانونية مكلفة بالنشاطات المحيطية، وفي أول جانفي 1998 رأت المؤسسة انشاء تسعة فروع التالية:

- فرع مكلف بصيانة التجهيزات الصناعية **MEI**؛
- ثلاث فروع مكلفة بصيانة المحولات **TRANSFO** (وسط، شرق، غرب) ؛
- فرع مكلف بأشغال الطباعة **SAT INFO**؛
- أربع فروع مكلفة بصيانة وخدمات العربات **MPV** (قسنطينة، الجزائر، وهران، ورقلة)؛

وفي فيفري 2002 تم اصدار القانون المتعلق بالكهرباء وتوزيع الكهرباء عبر القنوات والذ يلغي الاحتكار لمؤسسة سونلغاز، وبذلك فتح قطاع الكهرباء والغاز للمنافسة، وبموجب المرسوم الرئاسي 195-02 المتضمن القانون الاساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة "سونلغاز شركة مساهمة".

وفي سنة 2004 بدأت عملية تشيد المؤسسة كمجمع، بإنشاء ثلاث مؤسسات مهن قاعدية، وفي سنة 2005 تم إنشاء تم إنشاء فرعين جديدين (المهن المحيطة)، وفي سنة 2006 تم إنشاء خمس شركات "مهن قاعدية" أخرى وهي:

- مسير منظومة الكهرباء **OS**؛
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر **SDA**؛
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط **SDC**؛
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق**SDE**؛
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب**SDO**؛

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء **SPE**، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء **GRTE**، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز **GRTG** ، لتكون قطب (المهن القاعدية).

2009 الانتهاء من إعادة الهيكلة والتجديد

بين عامي 2007 و 2009 ، مرة أخرى بهدف تحسين أدائها ، تعتمد **Sonelgaz** منظمة جديدة. ينتج عن هذا مجموعة تضم 33 شركة تابعة و 6 شركات مشاركة مباشرة. مع افتتاح معهد التدريب في الكهرباء والغاز (**IFEG**) في عام 2007 ، وكذلك إنشاء شركات هندسية وأنظمة المعلومات وإدارة الممتلكات (**CEEG** و **ELIT & SOPIEG**) و دمج شركة **Rouïba Lighting Company** في عام 2009 ، وهي تكمل تحولها إلى شركة قابضة مصممة على تطوير وتعزيز البنية التحتية للكهرباء والغاز. ستشمل ديناميكية الاستثمار التي ستشهدها المجموعة جميع الشركات وجميع المناطق الجغرافية في الإقليم الوطني دون استثناء.

2011 الشركة القابضة

في 2 مايو 2011 ، تم تعديل قانون **Sonelgaz** ، الذي تم تبنيه في عام 2002 ، من قبل مجلس الوزراء. وبالتالي ، تصبح وفقًا لأحكام القانون رقم 02-01 الصادر في 5 فبراير 2002 فيما يتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب. من الآن فصاعدا ، **Sonelgaz**. تم تنظيم سبا في "**SOCIETE HOLDING**" ، دون إنشاء كيان قانوني جديد. القابضة **Sonelgaz** وفروعها ثم تشكيل مجموعة تسمى "**Groupe Sonelgaz**".

2015/2014: الشراكة في قلب التنمية ...

في عام 2014 ، بالشراكة مع جنرال إلكتريك ، تم إنشاء شركة تدعى **GEAT** (جنرال إلكتريك الجزائر توربينات) ، المسؤولة عن بناء وتشغيل مجمع صناعي يقع في عين ياقوت (ولاية باتنة) تهدف إلى إنتاج **TG** والتلفزيون. شراكة مع **Hyundai** و **Daewoo** وإنشاء شركة اسمها **HYENCO** مسؤولة عن أداء خدمات الهندسة الصناعية والمشتريات والبناء (**EPC**)

2017 منظمة جديدة للتوزيع

كان عام 2017 عامًا لمؤسسة جديدة لزيادة تحسين كفاءة شركات المجموعة وجعلها أكثر فاعلية من خلال تجميع خبراتهم الخاصة وتنسيق معارفهم. وبالتالي، فإن أعمال التوزيع هي الآن كيان واحد يسمى الجمعية الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (**SDC**). **SDC** هو نتيجة الامتصاص الأخير لشركات توزيع **SDE** و **SDO** و **SDA**

وهكذا حتى صار المجمع يحتوي على ما يقارب 40 مؤسسة.

الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة وأهدافها:

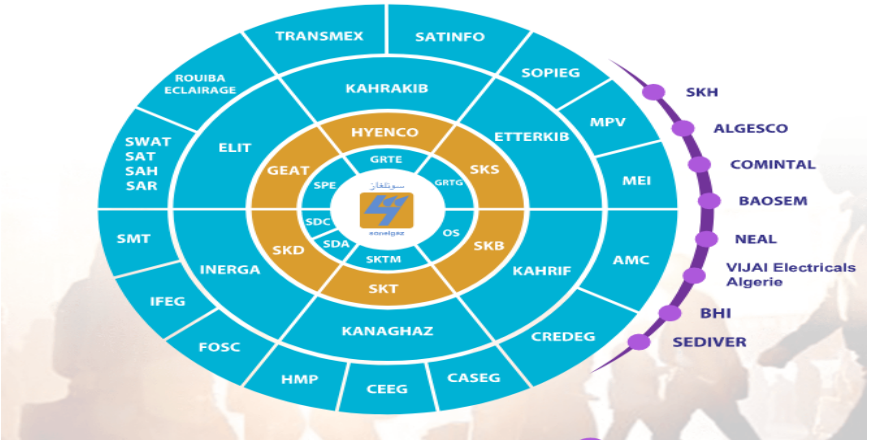
سونلغاز: هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات . وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

منذ صدور القانون حول الكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق قنوات، قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد إذ أضحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 40 شركة فرعية، وتشغل 60 000 عامل.

الفرع الثالث: تركيبة مجمع سونلغاز

يتكون مجموع سونلغاز من 16 شركة تسيطر عليها بشكل مباشر الشركة القابضة ، و 18 مشروعًا مشتركًا مع كيانات المجموعة و 10 مشاريع مشتركة مع أطراف ثالثة.

الشكل رقم (04-02) الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز



شركة مراقبة بنسبة 100%

شركة مراقبة ما بين 50% و 51%

شركات مساهمة مع طرف ثالث

المصدر: http://www.sonelgaz.dz

المطلب الثالث: تقديم مجمع صيدال

مجمع سوناطراك يعد من أكبر المجمعات

الفرع الأول: نشأة وتطور شركة صيدال

أنشأت صيدال في 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادت في هذا الإطار، من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة. كما حوّل إليها في 1988، مركب "المضادات الحيوية" للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية).

في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

في سنة 1993، تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

في سنة 1997، وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، انتيبيوتيكال وبيوتيك).

في 2009، رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59 %. وفي سنة 2010، قامت بشراء 20 % من رأسمال شركة إيبيرال كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75 % إلى 44.51 %.

في 2011، رفعت صيدال حصتها في رأسمال ايبيرال إلى حدود 60 %.

في جانفي 2014، شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه أنتيبيوتيكال، فارمال وبيوتيك عن طريق الامتصاص.

الفرع الثاني: التعريف بمجمع صيدال واهدافه

صيدال شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.500.000.000 دينار جزائري. 80 % من رأسمال صيدال ملك للدولة والـ 20 % المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص. تكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.

يتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة، بشكل فعلي، في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية.

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتان أساسيتان:

- ✓ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته، من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية.
- ✓تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة، بصفتها المساهم الرئيسي.

وفي إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكّنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة.

في طليعة هذه الخطوط، يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تثمين الموارد البشرية، تحسين التنظيم ونظام المعلومات، تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال:

- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية.
- المساهمة في الحد من الواردات،
- الانفتاح على الأسواق الخارجية،
- الزيادة من مستوى رضى المستهلك.

الفرع الثالث: تركيبة مجمع صيدال

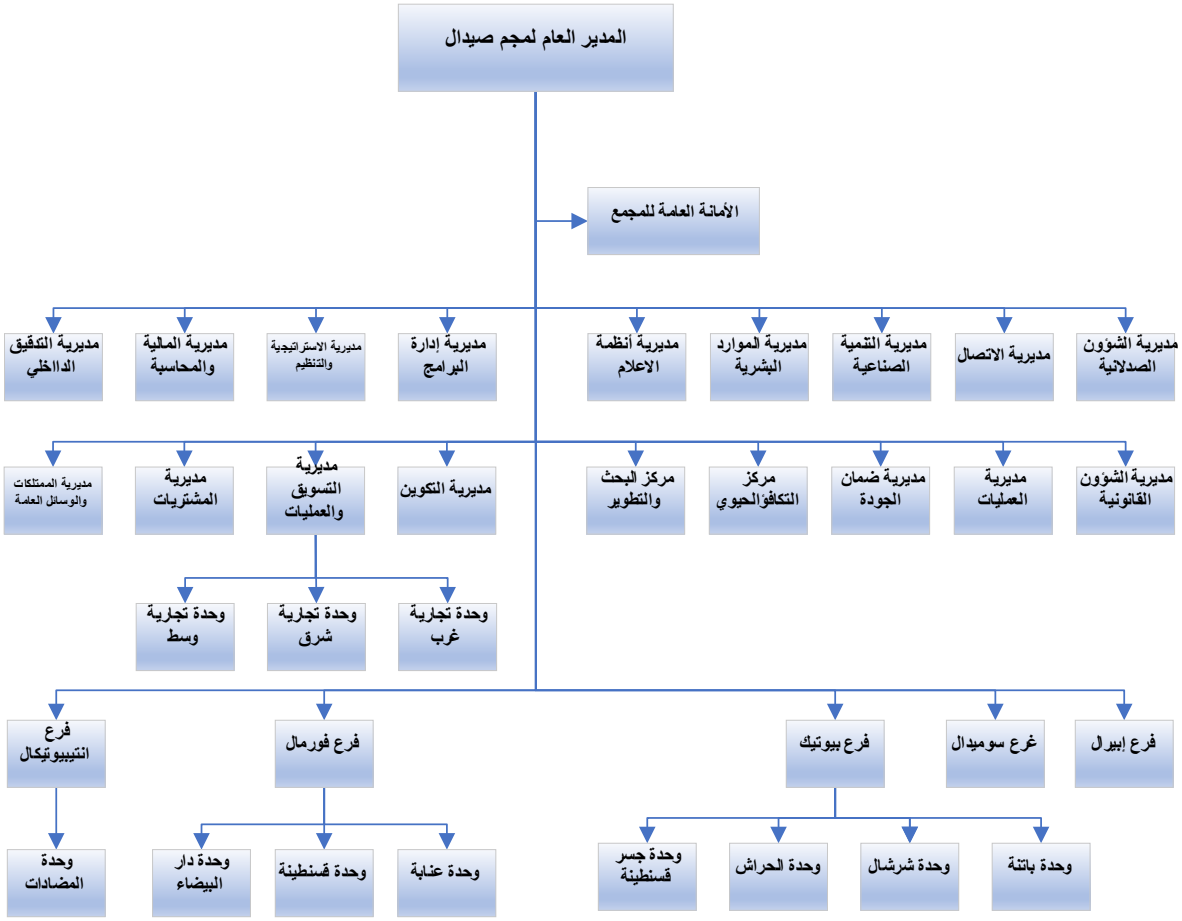
في جانفي 2014، شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال، فارمال وبيوتيك، أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

أولا: الهيكل الإداري

المديرية العامة للمجمع: الهيكل الإداري الذي تنطوي عليه المديريات المركزية:

- مديرية التدقيق الداخلي
- مديرية الشراكة
- مديرية إدارة البرامج
- مديرية الاستراتيجية والتنظيم
- مديرية التسويق والمبيعات
- مركز البحث والتطوير
- مركز التكافؤ الحيوي
- مديرية المشتريات
- مديرية ضمان الجودة
- مديرية الشؤون الصيدلانية
- مديرية أنظمة الإعلام
- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية الممتلكات والوسائل العامة
- مديرية الاتصـال
- مديرية العمليات
- مديرية التنمية الصناعية
- مديرية المستخدمين
- مديرية التكوين
- مديرية الشؤون القانونية

الشكل رقم (04-03) الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المجمع

ثانيا: الفروع والمساهمات

1- الفروع:

- ✓ **سوميديال**: يقع في المنطقة الصناعية واد السمار، سوميديال هو نتاج شراكة بين مجمع صيدال (59%)، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45 %) و فيناليب (4.55 %)، تتضمن وحدة الانتاج سوميديال ثلاثة أقسام.
  - قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية،
  - قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)
  - قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).
- ✓ **إيبيرال**: هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام / الخاص بين مجموعة صيدال (40 %)، جلفار (الإمارات العربية المتحدة) (40 %) وفلاش الجزائر، المتخصصة في المواد الغذائية (20 %)، تكمن المهام الرئيسية لـ إيبيرال في إنشاء وإستغلال مشروع صناعي لإنتاج

المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري، يهدف المشروع الصناعي إيبيرال إلى تحقيق ما يلي:

- صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناءا على طلب المنتجين المحليين.

2- المساهمات:

- **شركات صيدلانية حيز النشاط:**

✓ **وينثروب فارما صيدال (WPS):** تأسست عام 1999 بين مجموعة صيدال (30 %) وشركة سانوفي (70%) من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق في الجزائر، المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري. انطلقت وحدة الانتاج WPS، الكائنة بالمنطقة الصناعية واد السمار، في الإنتاج في ديسمبر 2000. وتشغّل حاليا 103 عاملا حيث حققت عام 2012، إنتاج 24.6 مليون وحدة لتبلغ قيمة مبيعاتها 1.8 مليار دينار.

✓ **فايزر صيدال مانوفكتورينغ (PSM):** شركة مشتركة، تأسست في عام 1998 بين مجمع صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر من أجل تصنيع وتوضيب وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية، تتواجد وحدة (PSM) في المنطقة الصناعية لواد السمار، انطلقت في الإنتاج في فيفري 2003 وتوظف حاليا 63 عاملا وقد حققت في عام 2012 إنتاجا ا قيمته 10 ملايين وحدة ليبلغ رقم مبيعاتها 3.7 مليار دينار.

- **المشاريع الصيدلانية قيد الانجاز**

✓ **صيدال – نورث افريكا هولدينغ مانوفكتورينغ – FNI (SNM) (مشروع قيد الانجاز)**

SNM هو نتاج لشراكة ابرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال (49 %)، والشركة الكويتية نورث افريكا هولدينغ مانوفكتورينغ (49 %) والصندوق الوطني للاستثمار (02 %) من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان.

✓ **تافكو (شركة تاسيلي للأدوية)**

هي ثمرة شراكة أبرمت عام 1999 بين مجمع صيدال (44.51 %)، اكديما، سبيماكو و جي بي أم من أجل تصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية (الحقن والسوائل والقطرات)، تقع وحدة الإنتاج تافكو في المنطقة الصناعية بالرويبة.

3-مساهمات الأخرى

يحوز مجمع صيدال أيضا على مساهمات في شركات أخرى:

- الجيري كليرينغ (شركة مالية) 6.67 %
- نوفر (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.46 %
- اكديما (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.38 %.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية واختبار الأداة

سنقوم في هذا المبحث بعرض الجانب المنهجي الذي سنتبعه للقيام بالدراسة الميدانية، حيث سنتطرق لكيفية تصميم أداة الدراسة، وهذا بإبراز مشكلة الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة ونوع الأداة التي استخدمت لجمع البيانات، وكذا المحاور التي تغطيها، لننتقل بعدها إلى إبراز أساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة، ونختم هذا المبحث بإجراء اختبار لأداة الدراسة للتأكد من مدى ثباتها.

المطلب الأول: تخطيط الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بعرض مشكلة الدراسة، وبناء نموذج لتحديد متغيرات الدراسة، وعلى أساسها تبنى الفرضيات الإحصائية من أجل اختبارها وتفسيرها، فبالنسبة للمشكلة الرئيسية للدراسة تتفرع إلى أربعة اشكاليات رئيسية، يتم صياغتها كما يلي:

الفرع الأول: مشكلة الدراسة

تتمحور إشكالية الدراسة إلى معرفة الاثر بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، كل هذا يجعلنا نتعمق في طرح الإشكاليات ليتم معرفة ما هو البعد الأكثر تأثيراً على المتغير التابع.

أولاً: الإشكالية الرئيسة الأولى

هل توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟

ثانياً: الإشكالية الرئيسة الثانية

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغيرات: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

ثالثاً: الإشكالية الرئيسة الثالثة

هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغيرات: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

رابعاً: الإشكالية الرئيسة الرابعة

هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) ؟

الفرع الثاني: متغيرات ونموذج الدراسة

بعد تحديد مشكلة الرئيسية للدراسة باعتبارها ذات بعدين، إرتأينا أنْ نحدد متغيراتها لضبط نموذج افتراضي للدراسة، فيما يلي:

أولاً: متغيرات الدراسة

1- المتغير المستقل: ويتمثل في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، وهو عبارة عن:

- متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ويرمز له بالرمز "X1".
- متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية، ويرمز له بالرمز "X2".
- معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري ويرمز له بالرمز "X3".

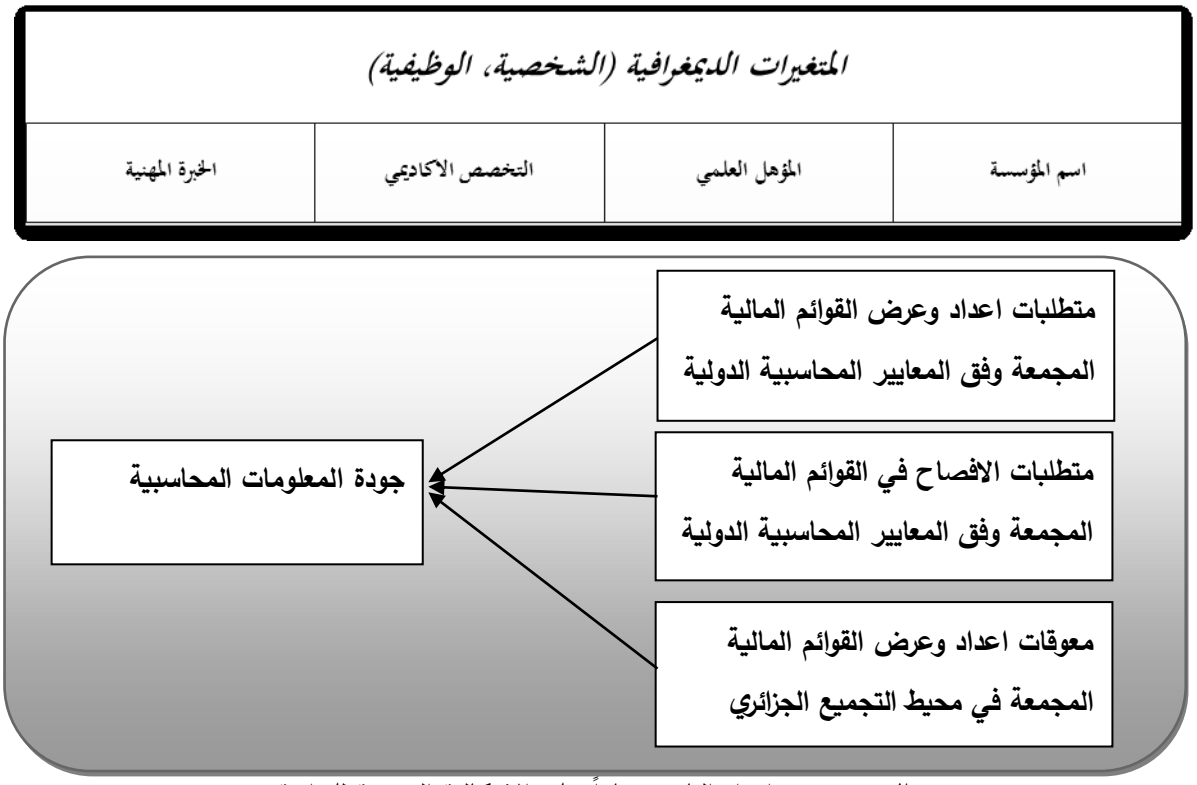
2- المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص النوعية)، ويرمز له بالرمز "Y".

3- المتغيرات الديمغرافية: والتي تتمثل في (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

ثانياً: نموذج الدراسة

ينطوي نموذج الدراسة على نوعين من المتغيرات، الأول يخص المتغير المستقل وهو اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث محاور (متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية، متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية، معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري)، والثاني يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية (الخصائص النوعية) في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، وتتبين من خلال المعادلة الرياضية $Y=x_1+x_2+x_3$ موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (04-04) نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على الإشكالية الرئيسية للدراسة.

المطلب الثاني: فرضيات ومنهجية ومجال وحدود الدراسة.

للتأكد من صّحة وثبوت الفرضية الرّئيسية والتي مفادها أنَّ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، وقد تم تقسيمها الى عدة فرضيات فرعية، وهذا من خلال البيانات المأخوذة من العينة المبحوثة والمحددة وفق مجال المشكلة.

الفرع الأول: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرّئيسية وكذلك التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات العلمية لهذه الدراسة قصد طرحها للمناقشة واختبار صّحتها، فتشمل دراستنا الحالية على أربع فرضيات رئيسية، تتفرع منها عدة فرضيات فرعية وهي:

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى

3- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

4- وتندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

-توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

-توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

-توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

ثانياً: الفرضية الرئيسية الثانية

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

2- وتتفرع الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الأكاديمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ثالثاً: الفرضية الرئيسية الثالثة

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

4- وتتفرع الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الأكاديمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

رابعاً: الفرضية الرئيسية الرابعة

3- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$

4- وتندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الرابعة الفرضيات الفرعية التالية:

-توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

-توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية ب بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرع الثاني: منهجية ومجال وحدود الدراسة الميدانية

أولاً: منهج الدراسة

اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على منهج دراسة استطلاعية باعتباره المنهج الذي يجمع بين أكثر من أسلوب بحثي علمي في آن واحد، وقد تم الاعتماد على الملاحظة الميدانية للتحقق من صحة المعلومات والآراء الواردة في إجابات قائمة الاستبانة، وكذا مراجعة السجلات والوثائق الخاصة بالمجمعات محل الدراسة بوصفها مصدراً مهماً في الاطلاع على البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، فحاول الباحث من خلال هذا المنهج وصف الظاهرة موضوع الدراسة " **اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)**" وتحليل بياناتها وبيان التأثير بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال).

ثانياً: مجال وحدود الدراسة

من اجل معالجة الموضوع والتحليل تم رسم حدود الدراسة كما يلي:

5- **الحدود الزمانية:** تم إعداد هذه الدراسة الميدانية في سنة (2018) شهر جانفي إلى غاية شهر جوان؛

6- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، باعتبارها من اهم المجمعات الجزائرية من خلال المساهمة الكبيرة في الاقتصاد الوطني؛

7- **الحدود البشرية:** تقتصر هذه الحدود في جميع الموظفين في المصالح المحاسبية والمالية والإدارية؛

8- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في ظل السعي الى مواكبة الاصلاحات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية من اجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، لغرض الوصول الى توافق محاسبي على المستوى الدولي.

المطلب الثالث: تصميم وتنفيذ الدراسة

من أجل معرفة أثر اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية، تم إختيار جميع العاملين الذين لديهم صلاحية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، كما تم اختيار عينة عشوائية من العاملين في المجمعات محل الدراسة، نظراً لطبيعة القانونية المشتركة بين جميع المجمعات الجزائرية.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تكمن اهمية دراسة مجمع الشركات في الجزائر من المكانة التي تكتسبها هذه المجمعات في الاقتصاد الوطني خاصة بعد سياسة الانفتاح الاقتصادي، حيث قامت الجزائر بمجموعة من الاصلاحات القانونية والمحاسبية، وتزداد الاهمية في الحاجة الى معلومات محاسبية ذات جودة عالية تعبر عن الوضعية المالية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونيا وكأنها كيان واحد، وعليه يتم التركيز في هذه الدراسة على عملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية في المجمعات الجزائرية.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين الذين لديهم صلاحية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لعام 2017-2018.

ثانياً: عينة الدراسة

1- العينة الاستطلاعية للدراسة: تكونت العينة الاستطلاعية من (35) عاملاً من عمال المجمعات محل الدراسة، حيث تم اختبارهم بالطريقة العشوائية ليتم تقنين أداة الدراسة عليهم من خلال الصّدق والثبات بالطرق المناسبة، وبهدف التحقق من صلاحية الأدوات للتطبيق على أفراد العينة الكلية.

2- العينة الميدانية (الفعلية) للدراسة: لإجراء هذه الدراسة تم استخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة لجميع العاملين في المجمعات محل الدراسة، كما قام الباحث بتحديد حجم العينة عند مجال ثقة 95% وهو مستوى يستخدم ويعتمد في البحوث الإدارية وعند خطأ معياري 5% وتم اختبار حجم العينة وفق للمعادلة التالية:

$$n = k\,(1-k)/\,[k(1-k)/n1 + d^2/(d*m)^2]$$

حيث يُمثل:

k: نسبة الحد الأقصى لتوافر الخصائص المطلوب دراستها في أي مجتمع وسنفترض أنَّها (30%).

d: نسبة الخطأ المسموح به وقد اعتبرها الباحث (5%).

d*m : الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثّقة (95%) ويتم الحصول عليها من جدول التوزيع الطبيعي القياسي وقيمتها (1.96).

n1: حجم مجتمع الدراسة.

n: حجم العينة.

وفي الأخير اشتملت عينة الدراسة على (44) عاملاً من العاملين في المصالح المحاسبية والمالية لعام 2017-2018 وقد وزعت الاستبانة على أفراد العينة بنسبة (19,55%) من أفراد المجتمع الأصلي، حيث استخدم الباحث العينة العشوائية المستهدفة، حيث تم الحصول على هذه النسبة من خلال المعادلة التالية:

العدد الإجمالي للعينة / العدد الإجمالي لمجتمع الدراسة **x** 100= **44**/225 **x** 100=**19.54%**

الفرع الثاني: أساليب تحليل البيانات وظروف عملية إعداد وتنفيذ الدراسة

يُعتبر الأسلوب الإحصائي المناسب لمعالجة البيانات عملية حاسمة وأساسية في البحث العلمي، وأي خطأ في اختيار الأسلوب المناسب الواجب استخدامه في الدراسة من أجل معالجة البيانات إحصائياً سوف يضعف من قيمة البحث ولا يقدم إضافة حقيقية في المجال المعرفي، وعليه تم اختيار الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة كما يلي:

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية في التحليلات الإحصائية المختلفة، ولقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج **SPSS V.24** الإحصائي وتم استخدام الأساليب الإحصائية لغرض اختبار الفرضيات التي تمت صياغتها للإجابة على إشكالية وأسئلة الدراسة وبحسب طبيعة كل فرضية كانت على النحو التالي:

1- إحصاءات وصفية منها التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لمعرفة تأثير اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية، فالوسط الحسابي أو المتوسط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما ويسمى في بعض الأحيان المعدل ويستخرج من حاصل قسمة مجموع القيم على عددها للتعرف على درجة الموافقة من قبل أفراد العينة المبحوثة، وأما الانحراف المعياري يعتبر من أهم مقاييس التشتت المطلقة ويعرف بأنَّه الجذر التربيعي لمتوسط مجموع مربعات انحرافات قيم المتغير العشوائي عن وسطها الحسابي ويستخدم للتعرف على مدى انحراف إجابات مفردات الدراسة لكل فقرة من الفقرات عن وسطها الحسابي.

2- لإيجاد صدق الاتساق الداخلي تم استخدام معامل الارتباط "**Pearson**" للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات المقاييس والدرجة الكلية للمقياسين، ولقياس درجة الارتباط يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات؛

3- لإيجاد معامل ثبات الاستبانة تم الاستعانة بطريقتين الأولى تتعلق بمعامل ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات المقاييس، وأما الطريقة الثانية تتعلق بالتجزئة النصفية التي تم من خلالها استخدام معامل سبيرمان بروان ومعامل جتمان للتأكد من أنَّ المقاييس لديها درجات ثبات مرتفعة؛

4- لمعرفة البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ فقد تم الاستعانة باختبار التوزيع الطبيعي (كولومجروف- سمرنوف (**1-Sampel k-S**))، وهذا لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي بالشكل الذي يمكن من تطبيق الأساليب الإحصائية المستخدمة؛

5- لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة تم الاستعانة بمعامل الارتباط "**Pearson**"و"**Spearman**"، للتحقق من قوة العلاقة واتجاهها.

6- تحليل التباين الأحادي (**One Way Anova**) لتحديد الفروقات في مستوى تأثير اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية تبعاً لمتغيراتهم الوظيفية، ولبيان دلالة الفروق بين متوسطات ثلاث عينات فأكثر، وللتعرف إلى مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى للمتغيرات الديمغرافية؛

7- إختبار (**Tukey**) لمعرفة اتجاه الفروق ودلالتها بين فئات كل متغير من متغيرات العوامل الديمغرافية، وتأثيرها على متغيرات الدراسة؛

8- اختبار معادلة الانحدار الخطي البسيط ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد (التدريجي)، وذلك لإظهار مقدار الأثر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

ثانياً: ظروف عملية إعداد وتنفيذ الدراسة

1- **محتوى أداة الدراسة:** تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين يتمثل القسم الأول بالخصائص السيكومترية (الوظيفية) لأفراد عينة الدراسة والتي تضمنت كل من (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة المهنية)، أما القسم الثاني يعبر عن متغيرات الدراسة من خلال المجالات والأبعاد المكونة للاستبانة، ويشمل هذا القسم على 32 عبارة (فقرة) منها 24 فقرة تُعبر عن المتغير المستقل بثلاثة ابعاد، و08 عبارة (فقرة) تُعبر عن المتغير التابع، والجدول رقم (04-01) يوضح ذلك.

الجدول رقم (04-01) يبين محتوى أداة الدراسة

المجال	الأبعاد	عدد الفقرات
المجال الأول "المتغير المستقل"	متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	08
	متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	08
	معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	08
أبعاد اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة (المحور ككل)		**24**
المجال الثاني "المتغير التابع"	جودة المعلومات المحاسبية	08
مجموع فقرات (العبارات) الاستبانة		**32**

المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على فقرات الاستبانة الموزعة.

2- **تصحيح أداة الدراسة:** استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي "**five points likert scale**" لتصحيح أداة الدراسة، بحيث تعرض عبارات (فقرات) الاستبانة على عينة الدراسة بحيث تقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقتهم على العبارة وتعطى فيه الإجابات أوزان رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (04-02) يبين تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على سلم ليكارت الخماسي.

وتم الحكم على تحديد درجة الموافقة لقيم المتوسط الحسابي لغرض تحديد درجة التقدير لجميع فقرات الاستبانة باستعمال المدى الذي يحسب ب 5-1/5= 0.8، فيتغير مجال التقدير بإضافة قيمة 0.8 للمجال الأول تصبح 1.80 كبداية للمجال التقدير مع احترام طول الفئة المقدر ب 0.8، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04-03) يبين مستويات الموافقة على عبارات وأبعاد ومجالات الدراسة

مستوى الموافقة	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً
الوسط الحسابي	أقل من 1.80	1.80 إلى 2.59	2.60 إلى 3.39	3.40 إلى 4.19	أكبر من 4.20
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% إلى 51.8%	51.9% إلى 67.8%	67.8% إلى 83.8%	أكبر من 83.8%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقدير مستويات الموافقة على أكبر قيمة في سلم ليكارت.

المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان الموجه للأفراد عينة الدراسة في الصورة الأولية لابد من إخضاعه لاختباري الصّدق والثبات، لذا في هذا الجزء سوف نحاول أنْ نحدد مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البعد أو المحور الذي تنتمي إليه وهذا ما يسمى في المعالجة الإحصائية الصدق الاتساق الداخلي، والتعرف كذلك على مدى ثبات الدراسة بمختلف الطرق ومدى صدق المحكمين للاستبانة.

الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة أنْ تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، حيث يرى الباحث بأنَّ التأكد من صدق الاستبيان يتم من خلال، الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين) لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة فيما يلي:

أولاً: الصدق الظاهري (المحكمين): يستخدم أسلوب الصدق الظاهري بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبانة وملاءمتها لأغراض البحث، ويتم ذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والتخصص بالموضوع سواء كانت من الجانب المتغير المستقل (اعداد وعرض

القوائم المالية المجمعة) أو المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية)، حيث قام الباحث بعرض الاستبيان المكون من (38) عبارة على مجموعة من المحكمين الأساتذة الآتية أسمائهم:

الجدول رقم (04-04) قائمة أسماء المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتساب
احمد قايد نور الدين	استاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة
شعيب شنوف	استاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس
قطاف عبد القادر	استاذ محاضر	المركز الجامعي افلو
عيسى زاوي	استاذ محاضر	المركز الجامعي افلو
مولود فتحي	استاذ محاضر	المركز الجامعي افلو

المصدر: من إعداد الباحث.

للحكم على صدق الاختبار الذي تم عرضه على مجموعة من المحكمين في صورته الأولية وكان يحتوي على (38 عبارة) تخص مجالي اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة و جودة المعلومات المحاسبية، وللحصول على صدق الظاهري (المحكمين) تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والاقتراحات والملاحظات التي قدمها المحكمون المذكور أسمائهم في جدول رقم (04-04)، وبعد إجراء التعديلات والتغييرات في ضوء توصيات وآراء المحكمين، تم إعداد وصياغة بعض العبارات وحذف بعضها وإضافة عبارات أخرى، حتى بقي الاختبار يتكون من (32) عبارة، حتى أخذت الاستبانة شكلها النهائي، ولمعرفة معامل صدق المحكمين يمكن الاستعانة بطريقتين وهما:

1- **قياس معامل صدق المحكمين:** وهو ما يدل على مدى الاتساق أو التوافق بين آراء المحكمين على الاستبانة، ويتم استخراج معامل الثبات من خلال المعادلة التالية:

$$x = \frac{B}{B+N}$$

بحيث تمثل:

- **X:** معامل صدق المحكمين.
- **B: عدد مرات** الاتفاق.

- **N:** عدد مرات الاختلاف. وبتطبيقها نتحصل على قيمة معامل الثبات الذي يقدر بـ 0.710 = $x = \frac{27}{27+11}$

- **تفسير معامل الثبات:** نلاحظ أنَّ معامل الثبات المقدر بقيمة (0.710) فهو أكبر من درجة القبول (0.7) المتفق عليها، ويدل هذا على وجود توافق كبير بين المحكمين على فقرات وأبعاد ومحاور الاستبانة.

2- طريقة معامل صدق المحكمين بطريقة "Kendall's": سنركز على طريقة "**Kendall's**"وذلك بالاعتماد على البرنامج الاحصائي **SPSS.V24**، وهي حساب درجة توافق آراء المحكمين للاستبيان (مقياس رتبي)، فإذا كانت درجة التوافق كبيرة ومعنوية فإنَّه يمكننا الاعتماد عليه، أما إذا كان العكس، فيجب إعادة تحكميه وتصحيحه حتى نصل إلى درجة التوافق المطلوبة، والجدول الموالي يبين معامل "**Kendall's**":

الجدول رقم (04-05) معامل " Kendall's Concordance Coefficient (w)"

N	W de Kendall's	Khi-deux	ddi	Sig. asymptofique
5	**0.723**	**40.258**	**4**	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يتضح من خلال الجدول رقم (04-05) أنَّ قيمة **(W)** بلغت (0.723) وهي قيمة فوق المتوسط التي تمثل توافق آراء الخبراء الخمسة حول تقييمهم للاستبيان المكون من أربعة محاور، وأما عن اختيار المعنوية، فقد بلغت معنوية هذا المعامل (0.000) فهو معنوي إحصائياً لأَّن **(Sig)** أقل من 0.05.

ثانياً: صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

يُعد صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستبيان مجتمعة، وهناك قاعدتين نأخذها بعين الاعتبار في تحديد الصدق البنائي تتمثل في:

1- **القاعدة الأولى:** إذا كانت **r** المحسوبة أكبر من **r** الجدولية، فإنَّه يوجد ارتباط معنوي؛

2- **القاعدة الثانية:** إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أقل من **(Sig.or P-valus)** أو تساوي مستوى الدلالة 0.01،0.05 فإنَّه يوجد ارتباط معنوي، وعليه يقوم الباحث باختبار صدق البنائي لمحاور وأبعاد

الاستبيان، حيث تم استخدام برنامج **SPSS.V24** في حساب معامل الارتباط، ونلخص النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (04-06) يبين الصدق البنائي لمحاور الاستبيان

رقم المحور	البيان	الدرجة الكلية لإجمالي عبارات الاستبيان		القاعدة
		Pearson Corrélation	Sig	
01	متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.631**	0.000	معنوي
02	متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.821**	0.000	معنوي
03	معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	0.623**	0.000	معنوي
** تعني مقارنة قيمة مستوى المعنوية (sig) أو قيمة الاحتمال الخطأ (Sig.or P-valus) بمستوى الدلالة 0.01 * تعني مقارنة قيمة مستوى المعنوية (sig) أو قيمة الاحتمال الخطأ (Sig.or P-valus) بمستوى الدلالة 0.05				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يتضح من خلال الجدول رقم (04-06) أنَّ قيم معامل الارتباط كل بعد من أبعاد مع محورها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) مما يُشير إلى أنَّ جميع محاور الاختبار تتمتع بدرجة صدق مرتفعة، ويؤكد قوة الارتباط الداخلي بين كل محور من محاور مع أداة البحث، وعليه فإنَّ هذه النتيجة

توضح صدق فقرات الاختبار وصلاحيتها للتطبيق الميداني، ويتبين أنَّ النتائج المتحصل عليها جراء تطبيق صدق البنائي أو ما يسمى بصدق الأبعاد الفرعية تُشير بأنَّ معاملات الارتباط على مستوى الأبعاد الفرعية للمجال الأول تراوحت ما بين (0.623-0.821) لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، وهذا ما يبرهن بأنَّه توجد درجة جيدة لصدق الأبعاد الفرعية.

رابعاً: صدق الاتساق الداخلي

في هذا الجزء سوف يحاول الباحث أنْ يحدد مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البعد أو المحور الذي تنتمي إليه وهذا ما يسمى في المعالجة الإحصائية بالصّدق الاتساق الداخلي، ويقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البعد أو المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة.

جدول رقم (04-07) يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تقوم الشركة الام باستخدام طرق أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والاحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم اعداد القوائم المالية المجمعة لها	0.600**	0.000
02	تقوم الشركة الام بتضمين إيرادات ومصاريف وارباح الشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة من تاريخ السيطرة حتى تاريخ فقدان السيطرة	0.453**	0.002
03	تقوم الشركة الام عند اعداد قائمة الدخل الموحدة بتعديل المصاريف والايرادات على ضوء القيمة العادلة في تاريخ السيطرة	0.316**	0.037
04	يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الام والشركات التابعة على ضوء نسبة ملكية الشركة الام للشركة التابعة	0.248	0.105

05	توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والفروع شرط أساسي في عملية التجميع	0.590**	0.000
06	توحيد الطرق المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عامل أساسي لعملية التجميع المحاسبي	0.578**	0.000
07	توحيد طرق اهتلاك وتقييم التثبيتات عنصر مهم في إعداد القوائم المالية المجمعة	0.628**	0.000
08	توحيد طريقة تقييم المخزونات تساهم في إعطاء قوائم مجمعة ذات مرونة ومصداقية أكثر	0.047	0.763

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

ملحوظة: (*) دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

(**) دالة إحصائية عند مستوى 0.01.

بعد حساب معامل الارتباط "Pearson Corrélation " لدرجة كل عبارة (فقرة) من عبارات الاختبار بالدرجة الكلية له وذلك باستخدام SPSS-24، يتضح من خلال الجدول رقم (04-07) بأنَّ جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول بين (0.248-0.763) للفقرة (04) التي تنص على" يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الام والشركات التابعة على ضوء نسبة ملكية الشركة الام للشركة التابعة " وللفقرة (08) التي تنص على" توحيد طريقة تقييم المخزونات تساهم في إعطاء قوائم مجمعة ذات مرونة ومصداقية أكثر " على التوالي، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

جدول رقم (04-08) يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
09	تفصح الشركة الام عن المعلومات حول الافتراضات والاحكام التي قامت بها من اجل السيطرة على شركة او عدة شركات اخرى	0.260	0.088
10	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية المجعة من فهم تركيبة المجموعة (الشركة الام والشركات التابعة)	0.585**	0.000
11	الاعتراف في القوائم المالية المجمعة بالأرباح والخسائر الناتجة عن تغير نسبة الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم	0.437**	0.003
12	تفصح الشركة الام على المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية المجمعة من تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة التي تحد منقدرتها على الوصول او استخدام أصول المجموعة وتسوية التزاماتها	0.609**	0.000
13	تفصح الشركة الام على المعلومات التي يتم من خلالها تقييم المخاطر التي تنجم عن تغير الملكية والتي تؤدي الى فقدان السيطرة على الشركات التابعة	0.719**	0.000
14	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة باسم ومقر نشاط الشركات التابعة	0.694**	0.000
15	تفصح الشركة الام على حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة اذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية	0.573**	0.000

	المحتفظ بها		
16	تفصح الشركة الام على الأرباح والخسائر المتعلقة بالحصص غير المسيطرة للشركات التابعة خلال فترة التقرير	0.531**	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

ملحوظة: (*)دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

(**) دالة إحصائية عند مستوى 0.01.

يتضح من خلال الجدول رقم (04-08) بأن جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني بين (0.260-0.674) للفقرة (09) التي تنص على" تفصح الشركة الام عن المعلومات حول الافتراضات والاحكام التي قامت بها من اجل السيطرة على شركة او عدة شركات اخرى " وللفقرة (14) التي تنص على " تقوم الشركة الام بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة باسم ومقر نشاط الشركات التابعة "، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

جدول رقم (04-09) يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري "

الرقم	الفقــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
17	يتميز محيط التجميع في الجزائر باختلافات بين النظام المحاسبي المالي والتجاري والجبائي وهذا ما يعرقل اعداد قوائم مالية ذات جودة عالية	0.609**	0.000
18	غياب تفسيرات معتمدة من طرف المنظمات المهنية المحاسبية الوطنية للإطار التصوري الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجزائري يترك المجال لعدم الفهم الجيد للمفايهم المتعلقة بتجميع القوائم المالية	0.522**	0.000

19	عدم مواكبة الإصلاحات التي قامت بها المعايير المحاسبية الدولية خاصة المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة يحد من خاصية المقارنة خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية	0.605**	0.000
20	وجو اختلاف في الممارسة المحاسبية بني النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يصعب من تحديد محيط التجميع خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر	0.110	0.476
21	لا يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الإفصاح بوضوح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية	0.680**	0.000
22	عدم مسايرة الإصلاح المحاسبي بإصلاح على مستوى القانون التجاري والقانون الضريبي يؤدي الى اختلاف في تحديد المفاهيم المتعلقة بالتجميع المحاسبي	0.654**	0.000
23	تسعى الشركات الجزائرية للدخول في تجمعات بهدف الدخول في نظام الدمج الجبائي للاستفادة من الامتيازات الجبائية	0.191	0.215
24	يفرض النظام الجبائي لمجمع الشركات قيود كبيرة للاستفادة من امتيازات هذا النظام	0.198	0.197

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

ملحوظة: (*) دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

(**) دالة إحصائية عند مستوى 0.01.

يتضح من خلال الجدول رقم (04-09) بأن جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري" ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث بين (0.110-

0.680) للفقرة (20) التي تنص على" وجود اختلاف في الممارسة المحاسبية بني النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يصعب من تحديد محيط التجميع خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر " وللفقرة (21) التي تنص على " لا يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الإفصاح بوضوح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية "، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

جدول رقم (04-10) يبين معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني " جودة المعلومات المحاسبية"

الرقم	الفقـــرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
25	تساعد عملية توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل إيجابي في زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية	0.058	0.709
26	توحيد طرق القياس المحاسبي في تقييم موجودات المؤسسة يساهم في إضفاء مصداقية أفضل لجودة المعلومات المحاسبية المجمعة من حيث التمكين من عملية المقارنة	*0.317	0.036
27	توحيد الطريق المحاسبية في تقييم الأصول يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال المقارنة والملائمة	*0.345	0.022
28	تطبيق متطلبات الإفصاح يساهم بشكل أفضل في فهم القوائم المالية مما يساعد على الحكم على جودة المعلومات.	0.097	0.530
29	يساعد الإفصاح عن الأحكام والتطبيقات المتعلقة بعملية السيطرة في تعزيز مصداقية ووضوح القوائم المالية المجمعة.	**0.449	0.002
30	للوصول إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يجب القيام بإصلاحات في التشريعات والقوانين التجارية الجزائرية.	0.261	0.087

31	لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يتطلب القيام بإصلاحات في النصوص القانونية الجبائية خاصة المتعلقة بنظام الدمج الجبائي.	0.553**	0.000
32	إن درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمتغيرات الدولية في المجال المحاسبي من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.	0.635**	0.000

المصدر: من إعداد *الباحث* بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24** .

ملحوظة: (*)دالة إحصائية عند مستوى 0.05.

(**) دالة إحصائية عند مستوى 0.01.

يتضح من خلال الجدول رقم (04-10) بأنَّ جميع معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني " جودة المعلومات المحاسبية " ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05، حيث تتراوح قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني بين (0.058-0.635) للفقرة (25) التي تنص على" تساعد عملية توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل إيجابي في زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية "، وللفقرة (32) التي تنص على " إن درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمتغيرات الدولية في المجال المحاسبي من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية."، وعليه يتضح أنَّ المقياس يتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

وجب على الباحث استخدام مقاييس دقيقة وثابتة في مجال البحوث الميدانية التي تعتمد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات، لأَّن المقاييس الغير ثابتة لا تعطي صورة صادقة ولا تساعده على الوقوف على حقيقة الظاهرة التي يدرسها، حيث أجرى الباحث خطوات التأكد من ثبات الاستبانة وذلك بعد تطبيقها على أفراد العينة الاستطلاعية بطريقتين وهما التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ، نجدها فيما يلي:

أولاً: الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

تم الاستعانة باستخدام معادلة "آلفا كرونباخ" بغية التأكد من ثبات واتساق أداة البحث، والجدول التالي يبين مستوى المعامل للمحاور منفصلة عن بعضها البعض، وكذلك الاستبيان ككل:

الجدول رقم (04-11) يبين قيمة معامل "Alpha Cronbach's" للاستبيان

محاور الاستبيان	عدد الفقرات	معامل آلفا كرونباخ	صدق المحك	النتيجة
البعد الأول متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	08	0.384	0.619	ثابت
البعد الثاني متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	08	0.660	0.812	ثابت
البعد الثالث معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	08	0.439	0.662	ثابت
الدرجة الكلية لأبعاد اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	24	0.657	0.810	ثابت
الدرجة الكلية لمحور جودة المعلومات المحاسبية	08	0.667	0.816	ثابت
الدرجة الكلية لجميع فقرات الاستبانة	32	0.602	0.775	ثابت

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يتضح من خلال الجدول رقم (04-11) أنَّ معامل الثبات الكلي قدر بـ(0.657) لمحاور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة و (0.667) لمحور جودة المعلومات المحاسبية، وأنَّ معامل الثبات الكلي للاستبانة قدر بـ (0.602) هذا يدل على أنَّ الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يطمئن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة، ويعني كذلك أنَّه إذا وزع الاستبيان بمؤشراته المختلفة على عينة أخرى من الموظفين في نفس المجمعات محل الدراسة غير عينة الدراسة في أوقات مختلفة فإنَّ هناك احتمال قدره

(60.20%) للحصول على النتائج التي تم التوصل إليها، كما يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه وبحساب معامل صدق المحك والمساوي لجذر معامل الثبات نجده يساوي (0.775) وهي قيمة مرتفعة جدا، وهو يعني أنَّ المقياس يقيس ما وضع لأجله.

ثانياً: الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية

تعتمد هذه الطريقة على تجزئة الاختبار بعد تطبيقه على مجموعة معينة إلى جزأين متساويين وحساب الارتباط بين هذين الجزأين، فتم استخدام درجات العينة المبحوثة لحساب ثبات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية حيث احتسبت درجة النصف الأول لكل محور من محاور الاستبانة وكذلك درجة النصف الثاني من الدرجات وذلك بحساب معامل الارتباط بين النصفين ثم جرى تعديل الطول باستخدام معامل سبيرمان براون (**Spearman-Brown Coefficient**)، والجدول رقم (04-12) يوضح ذلك:

الجدول رقم (04-12) يوضح معاملات الارتباط بين نصفي كل محور من محاور الاستبانة والاستبانة ككل قبل التعديل ومعامل الثبات بعد التعديل

البيان	عدد العبارات	التجزئة النصفية	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الإرتباط جوتمان	معامل الإرتباط سبيرمان
	32	16	0.661	0.530	0.586
		16	0.122		0.586

المصدر: من إعداد *الباحث* بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يرى الباحث من أجل معرفة معامل الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية يلتزم بالقاعدتين الأساسيتين التي تحدد كيفية اختيار معامل الثبات بهذه الطريقة، تتمثل في:

- **القاعدة الأولى:** في حالة تساوي معامل ألفا كرونباخ للمجالين وتساوي التباين، فيتم الاعتماد على قيمة سبيرمان براون "**Spearman-Brown**"، حيث يستخرج الجدول قيمتين لسبيرمان براون الأولى" **Unequal Length**" تأخذ عندما تكون المحاور فردية (1،3،5،7،...)، أما الثانية"**Equal Length**" تأخذ عندما تكون المحاور زوجية (2،4،6،8،...).
- **القاعدة الثانية:** في حالة عدم تساوي معامل ألفا كرونباخ للمجالين وعدم تساوي التباين فيتم الاعتماد على قيمة جوثمان "**Guttman**".

النتيجة: يلاحظ من خلال الجدول رقم (04-12) بأنَّ معامل ألفا كرونباخ باستخدام معادلة التجزئة النصفية لمعرفة ثبات الدراسة للفقرات الفردية للاستبانة بلغت (0.661)، كما بلغت (0.122) الفقرات الزوجية للاستبانة، ونستنتج من خلال ذلك أنَّ جميع معاملات الارتباط المعدَّلة مرتفعة مما يدل على وجود درجة عالية من الثبات في البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بأبعاد المتغير المستقل اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية في المجمعات محل الدراسة، وفي الأخير يتضح للباحث بأنَّ معامل الثبات الكلي يعتمد ويأخذ من قيمة معامل الارتباط جوتمان والذي قدر بـ (0.530)، هذا يدل على أنَّ الاستبانة تتمتع بدرجة من الثبات يطمئن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي (كولومجروف- سمرنوف (1-Sampel k-S)

يتم استخدام نوعين من الاختبارات الإحصائية لاختبار الفرضيات وهما المعلمية واللامعلمية، وفي هذه الدراسة سوف نتحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات إن كان يتبع الاختبارات المعلمية أو اللامعلمية، وتم عرض اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأَّن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أنْ يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (04-13) نتائج الاختبار.

جدول رقم (04-13) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sampel kolmogorov-Smirnov)

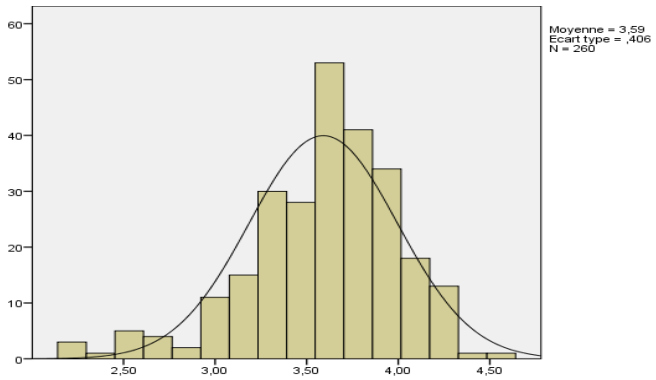
المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة مستوى الدلالة
01	X1	08	0.123
02	X2	08	0.091
03	X3	08	0.230
04	y	08	0.106

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

بالنسبة لاختبار التوزيع الطبيعي "**Normal Distribution**" فقد تم استخدام مقياس "**kolmogorov-Smirnov**" الذي يقيس فيما إذا كانت متغيرات الدراسة موزعة بشكل طبيعي أم لا،

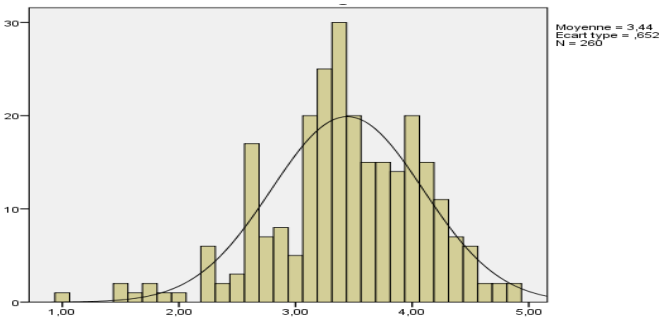
فإذا كانت قيمة **Sig** أكبر من 0.05، يكون التوزيع طبيعياً، ويتضح من خلال الجدول رقم (04-13) أنَّ قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 وهذا يدل على أنَّ البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية، والشكل رقم (04-02) و(04-03) يبين التوزيع الطبيعي كل من المتغير المستقل والمتغير التابع.

الشكل رقم (04-05) يبين التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

الشكل رقم (04-06) يبين التوزيع الطبيعي للمتغير التابع جودة لمعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

المبحث الثالث: نتائج الدراسة والاختبارات الإحصائية

في هذا المبحث يستعرض الباحث تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة على عبارات الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات الإحصائية التحليلية، كما وتم وصف عينة الدراسة حسب البيانات الديمغرافية، وكذلك تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة والمتعلقة بفقرات وأبعاد ومجالات الدراسة، إذ تم

استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS.V24** للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا المبحث.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

قبل عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمدى تأثير اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية لابد من تحليل الخصائص العلمية لعينة الدراسة، وعليه تمثل هذه العينة العمال الذين لديهم صلاحية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المجمعات محل الدراسة، ويبلغ عدد أفراد هذه العينة (44) عاملا وقد تم تحليل بيانات العينة وفق ما يلي:

الفرع الأول: الوصف الإحصائي للبيانات الديمغرافية

تتسم عينة الدراسة بعدَّة خصائص وظيفية من حيث (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية)، والتي لها علاقة بدراستنا حيث تفيدنا في معرفة دور وأثر المتغيرات السيكومترية على فرضيات الدراسة، وتم توزيع هذه الخصائص بغرض تحليل وتفسير النتائج، وكذلك يهدف هذا الفرع إلى حساب التكرارات والنسب المئوية للعوامل الديمغرافية لعمال الوظائف المحاسبية والمالية في المجمعات محل الدراسة، والجداول الموالية توضح توزيع عينة الدراسة حسب هذه الخصائص.

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب اسم المؤسسة

يوضح الجدول رقم (04-14) توزيع أفراد العينة حسب متغير اسم المؤسسة، حيث يلاحظ الباحث أنَّ غالبية العمال بالمجمعات محل الدراسة هم وذلك بنسبة (71.20%) موظف، بينما قدرت نسبة ب (28.80%) موظفة.

الجدول رقم (04-14) توزيع عينة الدراسة حسب اسم المؤسسة

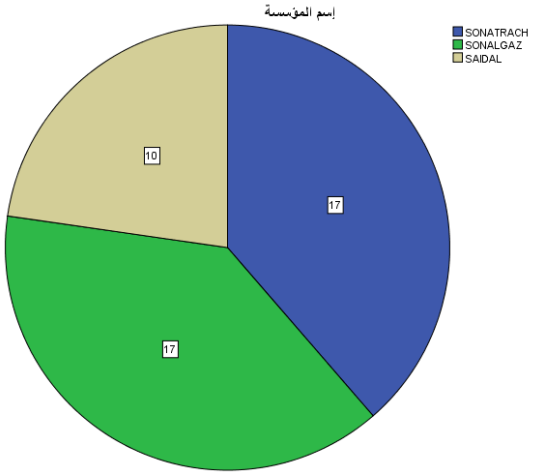
النوع	*العدد*	*النسبة*
سوناطراك	**17**	**%38.60**
سونالغاز	**17**	**%38.60**
صيدال	**10**	**%22.70**

المجموع	44	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

من خلال أعلاه يرى الباحث بأنَّ هنالك تنوع في النسب المئوية بين انتماء أفراد العينة المدروسة للمجمعات محل الدراسة، حيث كانت نسبة كل من سوناطراك، سونلغاز في المرتبة الأولى وقد بلغت 38.60%، بينما نسبة العمال المنتمين الى مجمع صيدال في المرتبة الثانية بمقدار 22.70%، ويمكن أنْ نرجع السبب للتوزيع العشوائي بالدرجة الأولى لتوزيع الاستبيانات.

الشكل رقم (04-07) يبين توزيع عينة الدراسة حسب اسم المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

ثانياً: توزيع عينة الدراسة المؤهل العلمي

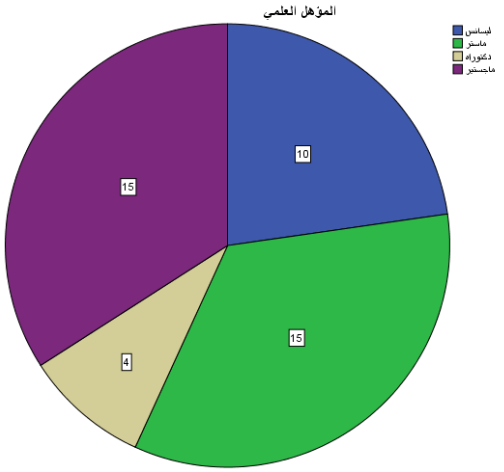
الجدول رقم (04-15) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الفئة العمرية	العدد	النسبة
ليسانس	10	%22.7
ماستر	15	%34.1
ماجيستير	15	%34.1
دكتوراه	04	% 9.1
المجموع	**44**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

من خلال أعلاه يرى الباحث بأنَّ هنالك اختلاف في النسب المئوية بين المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث احتلت فئتي الماستر والماجيستير المرتبة الأولى وقد بلغت 34.10 **%**، بينما فئة الليسانس احتلت المرتبة الثانية وقد بلغت22.70**%**، واحتلت فئة الدكتوراه المرتبة الثالثة حيث بلغت09.10**%**، ويعزى ارتفاع النسب المئوية لكل من فئتي الماستر والماجستير إلى أنَّ المجمعات محل الدراسة تعتمد على اطارات محاسبية ومالية ذوي شهادات عليا، وفيما يخص احتلال فئة الدكتوراه المرتبة الأخيرة نظراً لعزوف حملة شهادات الدكتوراه عن العمل في المجمعات.

الشكل رقم (04-08) يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الاكاديمي

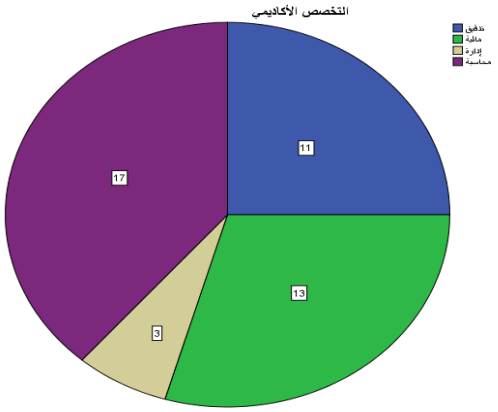
الجدول رقم (04-16) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الاكاديمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
محاسبة	17	%38.60
مالية	13	% 29.50
تدقيق	11	% 25.00
ادارة	03	%06.80
المجموع	**44**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

من خلال الجدول أعلاه يرى الباحث بأنَّ هنالك اختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق التخصص الاكاديمي للعمال، حيث احتلت فئة المحاسبين المرتبة الأولى وقد بلغت38.60%، بينما فئة عمال المالية احتلت في المرتبة الثانية وقد بلغت29.50 %، واحتلت فئة المدققين المرتبة الثالثة حيث بلغت25.00 %، وفي المرتبة الرابعة حلت فئة الاداريين وقد بلغت 06.80%، ويعزى ارتفاع النسب المئوية في كل من فئتي المحاسبة والمالية كذلك فئة المدققين إلى أنَّ المجمعات محل الدراسة، تعتمد بدرجة كبيرة في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على ذوي المؤهلات والتخصصات المحاسبية والمالية.

الشكل رقم (04-09) يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الاكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

خامساً: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

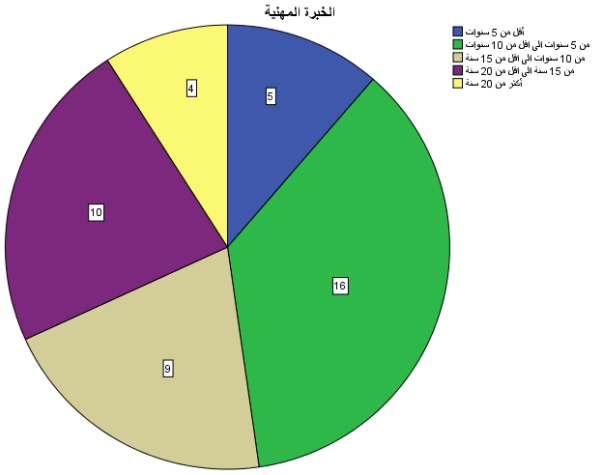
الجدول رقم (04-17) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

سنوات الأقدمية	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	% 11.40
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	16	% 36.40
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات	09	% 20.50
من 15 سنوات إلى أقل من 20 سنوات	10	% 22.70
أكثر من 20 سنة	04	%09.10
المجموع	**44**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

من خلال الجدول السابق يرى الباحث بأنَّ هنالك اختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق الخبرة المهنية للعمال، حيث احتلت الفئة من 5 سنوات الى 10 سنوات المرتبة الأولى وقد بلغت 36.40 **%**، بينما فئة من 15 سنوات إلى أقل من 20 سنوات احتلت في المرتبة الثانية وقد بلغت 22.70**%**، واحتلت الفئة من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات المرتبة الثالثة حيث بلغت20.50**%**، وفي المرتبة الرابعة حلت فئة اقل من 05 سنوات وقد بلغت11.40**%**، وفي المرتبة الأخيرة حلت فئة أكثر من 20 سنة وقد بلغت09.10 **%**، ويعزى ارتفاع النسب المئوية في كل من فئة أقل من 5 سنوات، وفئة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات إلى أنَّ المجمعات محل الدراسة، توسعت نشاطاتها ومهامها مع توسع احتياجاتها فعملت على استغلال المناصب الشاغرة في فترة امتدت على 15 سنة.

الشكل رقم (04-10) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة

تحليل آراء عينة الدراسة المبحوثة وذلك لفهم العبارات الخاصة بمتغيرات الدراسة، إذْ تم الاستعانة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل مجال من مجالات الدراسة، ومعرفة التباين لكل فقرة مع البعد التي تنتمي إليه، وتحديد معاملات الاختلاف، وترتب كل فقرة حسب متوسط حسابها نحو الموافقة بشدة.

الفرع الأول: تحليل النتائج المتعلقة بالمجال الأول " اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة"

عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعاملات الاختلاف والمعنوية للمجال الأول " **اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة** " كما يلي:

أولاً: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الأول " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

فيما يلي عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف لبعد متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:

جدول رقم (04-18) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الأول " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التباين	معامل الإختلاف	الترتيب
01	تقوم الشركة الام باستخدام طرق أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والاحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم اعداد القوائم المالية المجمعة لها	**2.227**	**1.411**	**1.994**	**%63.3**	06
02	تقوم الشركة الام بتضمين إيرادات ومصاريف وارباح الشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة من تاريخ السيطرة حتى تاريخ فقدان السيطرة	**2.045**	**1.160**	**1.347**	**%56.72**	07
03	تقوم الشركة الام عند اعداد قائمة الدخل الموحدة بتعديل المصاريف والايرادات على ضوء القيمة العادلة في تاريخ السيطرة	**2.045**	**0.987**	**0.975**	%48.26	08
04	يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الام والشركات التابعة على ضوء نسبة ملكية الشركة الام للشركة التابعة	**2.272**	**1.064**	**1.133**	%46.83	05
05	توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة	**2.977**	**1.284**	**1.651**	43.13	02

	الأم والفروع شرط أساسي في عملية التجميع					
06	توحيد الطرق المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عامل أساسي لعملية التجميع المحاسبي	**2.522**	**1.266**	**1.604**	50.19%	04
07	توحيد طرق اهتلاك وتقييم التثبيتات عنصر مهم في إعداد القوائم المالية المجمعة	**3.181**	**1.368**	**1.873**	43.00%	01
08	توحيد طريقة تقييم المخزونات تساهم في إعطاء قوائم مجمعة ذات مرونة ومصداقية أكثر	**2.931**	**1.437**	**2.065**	49.02%	03
البعد الأول " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "		2.525	0.545	0.298	%21.58	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

1- قراءة وتحليل النتائج: يتضح من خلال الجدول رقم (04-18) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " تراوحت ما بين (2.045-3.181) وبدرجة تقدير تراوحت ما بين عالية ومتوسطة، وأنَّ فقرة رقم (07) والتي نصت على [توحيد طرق اهتلاك وتقييم التثبيتات عنصر مهم في إعداد القوائم المالية المجمعة] تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة، وكانت فقرة (03) والتي نصت على [تقوم الشركة الام عند اعداد قائمة الدخل الموحدة بتعديل المصاريف والايرادات على ضوء القيمة العادلة في تاريخ السيطرة] هي أقل مرتبة حصل عليها، وبصورة عامة كان معدل العام للبعد " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية" متوسط وبلغ (2.525) وهي درجة منخفظة تبين أهمية نسبية بدرجة منخفظة متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية لدى أفراد العينة المبحوثة، وكان معامل إختلاف للفقرة **(07)** أقل من

معاملات الإختلاف لباقي فقرات البعد " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "، وعليه فإنَّ معامل الفقرة **(07)** أكثر تجانساً وتقارباً من بقية المعاملات.

2- تفسير النتائج: وبمتابعة الجدول رقم (04-18) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي لبعد " متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " بلغ (2.525) وهذا يبين عدم توفر بعد متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية كون الوسط الحسابي له أقل من (3)، وقيمة معامل الإختلاف (21.58) وهي قيمة منخفضة جدا دلالة على عدم الإنسجام في إجابات أفراد العينة، وكما يلاحظ وجود قصور فيما يخص تطبيق متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المجمعات محل الدراسة.

ثانياً: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثاني " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

فيما يلي عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف لبعد متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:

جدول رقم (04-19) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثاني " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التباين	معامل الإختلاف	الترتيب
09	تفصح الشركة الام عن المعلومات حول الافتراضات والاحكام التي قامت بها من اجل السيطرة على شركة او عدة شركات اخرى	3,068	1,500	2,251	**%48.89**	**8**
10	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية المجعة من فهم تركيبة المجموعة (الشركة الام والشركات التابعة)	3,772	1,395	1,947	%36.98	**1**

11	الاعتراف في القوائم المالية المجمعة بالأرباح والخسائر الناتجة عن تغير نسبة الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم	3,386	1,350	1,824	%53.86	**4**
12	تفصح الشركة الام على المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية المجمعة من تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة التي تحد منقدرتها على الوصول او استخدام أصول المجموعة وتسوية التزاماتها	3,181	1,674	0,552**0**	%52.62	7
13	تفصح الشركة الام على المعلومات التي يتم من خلالها تقييم المخاطر التي تنجم عن تغير الملكية والتي تؤدي الى فقدان السيطرة على الشركات التابعة	3,409	1,419	2,015	%41.62	3
14	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة باسم ومقر نشاط الشركات التابعة	3,522	1,248	1,558	%44.36	2
15	تفصح الشركة الام على حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها	3,340	1,140	1,300	%34.13	6
16	تفصح الشركة الام على الأرباح والخسائر المتعلقة بالحصص غير المسيطرة للشركات التابعة خلال فترة التقرير	3,386	1,104	1,219	%32.60	5

البعد الثاني " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "	**3,383**	0,74289	0.540	**%21.93**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

1- قراءة وتحليل النتائج: يتضح من خلال الجدول رقم (04-19) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " تراوحت ما بين **(3,068-3,772)** وبدرجة تقدير تراوحت ما بين عالية ومتوسطة، أنَّ فقرة رقم **(10)** والتي نصت على [تقوم الشركة الام بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية المجعة من فهم تركيبة المجموعة (الشركة الام والشركات التابعة)] تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة، وكانت فقرة **(9)** والتي نصت على [تفصح الشركة الام عن المعلومات حول الافتراضات والاحكام التي قامت بها من اجل السيطرة على شركة او عدة شركات اخرى] هي أقل مرتبة حصل عليها، وبصورة عامة كان معدل العام للبعد " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " متوسط وبلغ **(3,383)**، وكان معامل اختلاف للفقرة (16) أقل من معاملات الاختلاف لباقي فقرات البعد " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية "، وعليه فإنَّ معامل الفقرة (16) أكثر تجانساً وتقارباً من بقية المعاملات.

2- تفسير النتائج: وبمتابعة الجدول رقم (04-19) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي لبعد " متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية " بلغ (3.493) وهذا يبين على توفر بعد متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية كون الوسط الحسابي له أكبر من (3)، وقيمة معامل الاختلاف **(21.93%)** وهي قيمة منخفضة دلالة على الانسجام في إجابات أفراد العينة، وذلك لعدَّة أسباب كاتفاق العينة المبحوثة بأنَّه توجد بالمجمعات محل الدراسة عملية الافصاح لمختلف المعلومات المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة والتي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً: تحليل النتائج المتعلقة بالبعد الثالث "معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري "

فيما يلي عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف لبعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري كما يلي:

جدول رقم (04-20) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البعد الثالث " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري "

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	التباين	معامل الاختلاف	الترتيب
17	يتميز محيط التجميع في الجزائر باختلافات بين النظام المحاسبي المالي والتجاري والجبائي وهذا ما يعرقل اعداد قوائم مالية ذات جودة عالية	3,431	1,208	1,460	%35.20	2
18	غياب تفسيرات معتمدة من طرف المنظمات المهنية المحاسبية الوطنية للاطار التصوري الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجزائري يترك المجال لعدم الفهم الجيد للمفاهيم المتعلقة بتجميع القوائم المالية	3,250	1,464	2,145	%45.04	4
19	عدم مواكبة الإصلاحات التي قامت بها المعايير المحاسبية الدولية خاصة المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة يحد من خاصية المقارنة خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية	3,250	1,526	2,331	%46.95	5
20	وجود اختلاف في الممارسة المحاسبية بني النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يصعب من تحديد محيط التجميع خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر	3,613	1,165	1,359	%32.24	3

21	لا يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الإفصاح بوضوح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية	2,568	1,318	1,739	%51.32	8
22	عدم مسايرة الإصلاح المحاسبي بإصلاح على مستوى القانون التجاري والقانون الضريبي يؤدي الى اختلاف في تحديد المفاهيم المتعلقة بالتجميع المحاسبي	2,613	1,297	1,684	%49.63	7
23	تسعى الشركات الجزائرية للدخول في تجمعات بهدف الدخول في نظام الدمج الجبائي للاستفادة من الامتيازات الجبائية	2,772	1,361	1,854	%49.09	6
24	يفرض النظام الجبائي لمجمع الشركات قيود كبيرة للاستفادة من امتيازات هذا النظام	3,477	1,302	1,697	%37.44	1
البعد الثالث " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري "		3,122	0,601	0,362	%19.25	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

1- قراءة وتحليل النتائج: يتضح من خلال الجدول رقم (04-20) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات البعد " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري " تراوحت ما بين **(2,568-3,477)** وبدرجة تقدير تراوحت ما بين عالية ومتوسطة، وأنَّ الفقرة رقم (24) والتي نصت على [يفرض النظام الجبائي لمجمع الشركات قيود كبيرة للاستفادة من امتيازات هذا النظام] تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة، وكانت فقرة (21)

والتي نصت على [لا يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الإفصاح بوضوح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية] هي أقل مرتبة حصل عليها، وبصورة عامة كان معدل العام للبعد " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري " متوسط وبلغ **(3,122)**، وكان معامل اختلاف للفقرة (24) أقل من معاملات الاختلاف لباقي فقرات البعد " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري "، وعليه فإنَّ معامل الفقرة (20) أكثر تجانساً وتقارباً من بقية المعاملات.

2- تفسير النتائج: وبمتابعة الجدول رقم (04-20) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي لبعد " معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري " بلغ **(3,122)** وهذا يبين على توفر بعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري كون الوسط الحسابي له أكبر من (3)، وقيمة معامل الاختلاف **(19.25%)** وهي قيمة منخفضة دلالة على الانسجام في إجابات أفراد العينة، وذلك لعدَّة أسباب كاتفاق العينة المبحوثة بأنَّه توجد بالمجمعات محل الدراسة معوقات في محيط التجميع الجزائري ويرجع ذلك لوجود اختلاف في الممارسة المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يصعب من تحديد محيط التجميع خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر هذا من جهة، و فرض النظام الجبائي لمجمع الشركات قيود كبيرة للاستفادة من امتيازات نظام الدمج الجبائي .

الفرع الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بالمجال الثاني " جودة المعلومات المحاسبية"

فيما يلي عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتباين ومعامل الاختلاف لمحور جودة المعلومات المحاسبية كما يلي:

جدول رقم (04-21) يبين نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المجال الثاني "جودة المعلومات المحاسبية"

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	التباين	معامل الاختلاف	الترتيب
25	تساعد عملية توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل إيجابي في زيادة موثوقية وملائمة	**3,136**	0,978	0,9580	**%31.18**	8

	المعلومات المحاسبية					
26	توحيد طرق القياس المحاسبي في تقييم موجودات المؤسسة يساهم في إضفاء مصداقية أفضل لجودة المعلومات المحاسبية المجمعة من حيث التمكين من عملية المقارنة	**3,250**	**1,399**	**1,959**	**%43.04**	7
27	توحيد الطريق المحاسبية في تقييم الأصول يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال المقارنة والملائمة	**3,454**	**1,501**	**2,254**	**%43.45**	5
28	تطبيق متطلبات الإفصاح يساهم بشكل أفضل في فهم القوائم المالية مما يساعد على الحكم على جودة المعلومات.	**3,272**	**1,436**	**2,063**	**%43.88**	6
29	يساعد الإفصاح عن الأحكام والتطبيقات المتعلقة بعملية السيطرة في تعزيز مصداقية ووضوح القوائم المالية المجمعة.	**3,727**	**1,128**	**1,273**	**%30.26**	2
30	للوصول إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يجب القيام بإصلاحات في التشريعات والقوانين التجارية الجزائرية.	**3,590**	**1,167**	**1,364**	**%32.50**	4
31	لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يتطلب القيام بإصلاحات في النصوص القانونية الجبائية خاصة	**3,681**	**1,393**	**1,943**	**%37.84**	3

	المتعلقة بنظام الدمج الجبائي.					
32	إن درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمتغيرات الدولية في المجال المحاسبي من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.	**3,954**	**1,238**	**1,533**	**%31.31**	1
المجال الثاني "جودة المعلومات لمحاسبية"		**3,508**	0,440	0,194	**%12.54**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

1- قراءة وتحليل النتائج: يتضح من خلال الجدول رقم (04-21) أنَّ المتوسطات الحسابية لآراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور " جودة المعلومات لمحاسبية" تراوحت ما بين **(3,954-3,136)** وبدرجة تقدير تراوحت ما بين عالية ومتوسطة، أنَّ فقرة رقم **(32)** والتي نصت على [إن درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمتغيرات الدولية في المجال المحاسبي من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية] تحصلت على المرتبة الأولى حسب إجابات عينة الدراسة، وكانت فقرة **(25)** والتي نصت على [تساعد عملية توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل إيجابي في زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية] هي أقل مرتبة حصل عليها، وبصورة عامة كان معدل العام للبعد "جودة المعلومات المحاسبية " متوسط وبلغ **(3,508)**، وكان معامل اختلاف للفقرة (25) أقل من معاملات الاختلاف لباقي فقرات البعد " جودة المعلومات المحاسبية "، وعليه فإنَّ معامل الفقرة (25) أكثر تجانساً وتقارباً من بقية المعاملات.

2- تفسير النتائج: وبمتابعة الجدول رقم (04-22) نلاحظ أنَّ المتوسط الحسابي لبعد " جودة المعلومات المحاسبية " بلغ **(3,508)** وهذا يبين على توفر بعد جودة المعلومات المحاسبية كون الوسط الحسابي له أكبر من (3)، وقيمة معامل الاختلاف **(12.54%)** وهي قيمة منخفضة دلالة على الانسجام في إجابات أفراد العينة، وذلك لعدة أسباب منها رؤية واتفاق العينة المبحوثة بأنَّه تتوفر بالمجمعات محل الدراسة الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية المشار اليها من الفقرة (25) الى (32) وهذا ما تبين في جميع متوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني والتي تفوق (3).

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

تنطوي هذه الفقرة على اختبار فرضية البحث (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) وما يتفرع عنها من فرضيات فرعية، وقد استخدم الباحث الانحدار الخطي البسيط من أجل اختبار الفرضية أعلاه، وسيتم اختبار الفرضيات الفرعية أولاً ومن ثم اختبار الفرضية الرئيسية.

الفرع الأول: التأكد من صحة ثبوت الفرضية الرئيسية الأولى

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى تم إيجاد مصفوفة معاملات الارتباط بيرسون " **Correlation Coefficient Pearson**" ومعامل الارتباط سبيرمان "**Spearman**" لكشف طبيعة العلاقة بين درجات كل من متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وبين جودة المعلومات المحاسبية لدى أفراد العينة المبحوثة بالمؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، على النحو الآتي:

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون " **Correlation Coefficient Pearson**" ومعامل الارتباط سبيرمان "**Spearman**" لكشف طبيعة العلاقة بين درجات متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، لدى أفراد العينة المبحوثة، وسوف تتضح النتائج من خلال الجدول (04-22) كالآتي:

1- **فرضية العدم** (H_0): لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- **فرضية الوجود** (H_1): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-22) يبين معامل الارتباط بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية	معامل بيرسون للارتباط	معامل الارتباط سبيرمان	النتيجة
الفرضية الفرعية الأولى	0.224	0.068	رفض الفرضية البديلة(H_1)
القيمة الاحتمالية Sig	0.143	0.663	

المصدر: من إعداد *الباحث* بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يبين الجدول رقم (04-22) أنَّ معامل الارتباط لبيرسون يساوي 0.224، ومعامل الارتباط سبيرمان يساوي 0.068وأنَّ القيمة الاحتمالية تساوي 0.143 و0.663 على التوالي، وهي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$)، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتغير التابع نتوصل إلى قبول الفرضية العدَّمية، وهذا يدل على وجود علاقة موجبة وضعيفة، أي كلما ارتفع مستوى متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ارتفعت جودة المعلومات المحاسبية بدرجة ضعيفة.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون " **Correlation Coefficient Pearson**" ومعامل الارتباط سبيرمان "**Spearman**" لكشف طبيعة العلاقة بين درجات متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، لدى أفراد العينة المبحوثة، وسوف تتضح النتائج من خلال الجدول (04-23) كالآتي:

1- **فرضية العدم** (H_0): لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-23) يبين معامل الارتباط بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية	معامل بيرسون للارتباط	معامل الارتباط سبيرمان	النتيجة
الفرضية الفرعية الثانية	0.258	0.151	رفض الفرضية البديلة(H_1)
القيمة الاحتمالية Sig	0.090	0.327	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

يبين الجدول السابق أنَّ معامل الارتباط بيرسون يساوي 0.258، ومعامل الارتباط سبيرمان يساوي 0.151 وأنَّ القيمة الاحتمالية تساوي 0.090 و0.327 على التوالي، وهي اكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية ، وتأسيساً من النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتغير التابع نتوصل إلى عدم قبول فرضية الوجود، وهذا يدل على وجود علاقة موجبة وضعيفة، أي كلما ارتفع مستوى متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ارتفعت جودة المعلومات المحاسبية بدرجة ضعيفة، بمعنى أنَّه تتوفر بالمجمعات محل الدراسة على عملية الافصاح المحاسبي في القوائم المالية المجمعة وفق للمعايير المحاسبية الدولية ويرجع ذلك للإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر سعيا لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وعليه فقبول العلاقة الطردية يبين أنَّ أغلب أفراد العينة المبحوثة على وعي بأهمية الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة

للتحقق من صحة الفرضية الفرعية الثالثة تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون " **Correlation Coefficient Pearson**" ومعامل الارتباط سبيرمان "**Spearman**" لكشف طبيعة العلاقة بين

درجات معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، لدى أفراد العينة المبحوثة، وسوف تتضح النتائج من خلال الجدول (04-24) كالآتي:

1- **فرضية العدم** (H_0): لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- **فرضية الوجود** (H_1): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-24) يبين معامل الارتباط بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية	معامل بيرسون للارتباط	معامل الارتباط سبيرمان	النتيجة
الفرضية الفرعية الثالثة	**-0.319***	**-0.343***	رفض الفرضية البديلة(H_1)
القيمة الاحتمالية Sig	**0.035**	**0.023**	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

(*) الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05.

يبين الجدول رقم (04-24) أنَّ معامل الارتباط يساوي **-0.319***، ومعامل الارتباط سبيرمان يساوي **-0.343*** وأنَّ القيمة الاحتمالية تساوي **0.035** و**0.023** على التوالي، وهي اقل من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05، وهذا يدل على عدم وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري والمتغير التابع نتوصل إلى قبول فرضية العدمية، وعليه فان قيمة الارتباط بيرسون وسبيرمان سالبة مما يعني انه توجد علاقة عكسية ذات دلالة احصائية وتفسر هذه النتيجة انه

كلما زادت معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري انخفضت بدرجة كبيرة جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة.

رابعاً: تحليل علاقة الارتباط بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية على المستوى الكلي

1- فرضية العدم (H_0): لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ب بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه، يمثل مضمون هذه العلاقة السعي إلى مدى تحقق صحة الفرضية الرئيسية الأولى، والجدول الموالي يعرض نتائج معامل الارتباط "**Correlation Coefficient Pearson**" بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية كالآتي:

الجدول رقم (04-25) نتائج العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع بشكل كلي

البعد المستقل / البعد المعتمد	اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة		
	اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري
جودة المعلومات المحاسبية	0.224	0.285	-0.319*
تقدير الإرتباط	موجب ضعيف جداً	موجب ضعيف جداً	سالبة قوية جداً

المؤشر الكلي	0.092
القيمة الإحتمالية	0.553

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تدل مؤشرات ونتائج الجدول السابق إلى وجود علاقات ارتباط بين أبعاد المتغير المستقل اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية، ويستدل من المؤشر الكلي إلى عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية وكل من (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية)، إذْ بلغ معامل الارتباط الكلي (0.092) بقيمة احتمالية (0.553) عند مستوى معنوية (0.05) وهذا ما يُشير إلى العلاقة الطردية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة، الا انها غير دالة احصائيا، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع نتوصل إلى عدم قبول فرضية الوجود.

الفرع الثاني: التأكد من صحة ثبوت الفرضية الرئيسية الثانية

أولاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغيرات: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة المهنية).

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار التحليل التباين الأحادي (**One way ANOVA**) لاختبار الفروق التي تعزى للمتغيرات (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة المهنية)، وفيما يلي اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفقاً للمتغيرات الوظيفية (السيكومترية) كل واحدة على حدى، وهي على النحو التالي:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة

والمستجوبة حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير اسم المؤسسة، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

الجدول رقم (04-26) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – اسم المؤسسة و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

المجال	فرق المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	0.212	0.195	1.087	0.347
متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.768	0.275	2.794	0.073
متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.659	0.547	1.205	0.310
معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	0.376	0.362	1.041	0.362

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر ب 0.347 مما يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجمالي متوسطات استجابة المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير اسم المؤسسة، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تُعزى لمتغير اسم المؤسسة، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تخضع لنفس المبادئ المتعلقة بعملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، الأَّن القيمة الاحتمالية لكل بعد اكبر من($\alpha \leq 0.05$)، ويمكننا القول بان المتغير المستقل لا يتم تمييزه على أساس اسم المؤسسة كذلك.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

بالاعتماد على اختبار (one way ANOVA) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، تعزى لمتغير المؤهل العلمي، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (04-27) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – المؤهل العلمي و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

المجال	فرق المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	0.308	0.188	1.641	0.195

متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.060	0.316	0.189	0.903
متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.238	0.575	0.414	0.744
معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	1.054	0.310	3.397	0.027

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيمة الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر ب 0.195 مما يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجمالي متوسطات استجابة المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تُعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا يعني أنَّ المؤهل العلمي للموظفين بالمجمعات محل الدراسة تخضع لنفس المبادئ المتعلقة بعملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، لأَّن القيمة الاحتمالية لكل بعد اكبر من($\alpha \leq 0.05$)، باستثناء البعد الثالث المتعلق بمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري، ولمعرفة لمن صالح هذه الفروق نلجأ إلى الاختبارات البعدية وفق الاختبار "**Différence significative de Tukey**"، والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول رقم (04-28) يبين الاختبارات البعدية وفق نموذج Différence significative de Tukey

المتغير المستقل	المؤهل العلمي (I)	المؤهل العلمي (J)	الفرق المتوسطات (I-J)	Sig
اعداد و عرض القوائم المالية المجمعة	ليسانس	ماستر	0.09583	0.975
		دكتوراه	0.05000	0.999
		ماجيستير	-0.50417	0.136
	ماستر	ليسانس	-0.09583	0.975
		دكتوراه	-0.04583	0.999
		ماجيستير	-0.60000*	0.026
	دكتوراه	ليسانس	-0.05000	0.999
		ماستر	0.04583	0.999
		ماجيستير	-0.55417	0.304

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار **Tukey** اكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة للبعد الثالث المتعلق بمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري، حيث يمكن الحكم على أنَّ للمتوسطات بين المجموعة الأولى ماستر و المجموعة الثانية ماجيستير تعود الفروقات لصالح المجموعة الثانية.

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي.

الجدول رقم (04-29) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – التخصص الاكاديمي و اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

المجال	فرق المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	0.102	0.203	0.502	0.683
متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.292	0.298	0.981	0.411
متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.335	0.568	0.590	0.625
معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع	0.442	0.356	1.241	0.308

الجزائري				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيمة الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر بـ 0.683 مما يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجمالي متوسطات استجابة المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تُعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تخضع لنفس المبادئ المتعلقة بعملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، لأَّن القيمة الاحتمالية لكل بعد اكبر من($\alpha \leq 0.05$)، ويمكننا القول بان المتغير المستقل لا يتم تمييزه على أساس التخصص الاكاديمي كذلك.

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير الخبرة المهنية، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (04-30) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) – الخبرة المهنية واعداد وعرض القوائم المالية المجمعة

المجال	فرق المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة	0.405	0.175	2.316	0.074
متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	0.073	0.321	0.228	0.921
متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	1.067	0.499	2.139	0.094
معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري	0.802	0.317	2.528	0.056

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيمة الاحتمالية **(Sig)** المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر بـ 0.074 مما يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجمالي متوسطات استجابة المبحوثين حول اعداد

وعرض القوائم المالية المجمعة تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تُعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تخضع لنفس المبادئ المتعلقة بعملية اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، لأَّن القيمة الاحتمالية لكل بعد اكبر من($\alpha \leq 0.05$)، ويمكننا القول بان المتغير المستقل لا يتم تمييزه على أساس الخبرة المهنية كذلك.

الفرع الثالث: التأكد من صحة ثبوت الفرضية الرئيسية الثالثة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغيرات: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية).

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير اسم المؤسسة، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير اسم المؤسسة.

الجدول رقم (04-31) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي) بين جودة المعلومات المحاسبية و اسم المؤسسة.

المجال	المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
جودة المعلومات المحاسبية	0.530	7.826	1.389	0.261

المصدر: من إعداد *الباحث* بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي متوسط المجال (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر ب 0.261 مما يوضح عدم وجود فروق بين إجمالي المجال جودة المعلومات المحاسبية تعزى اسم المؤسسة، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير اسم المؤسسة، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تسعى لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية دون مراعاة والتمييز على أساس اسم المؤسسة لأنَّ القيمة الاحتمالية للمتغير التابع ككل أكبر من($\alpha \leq 0.05$).

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (04-32) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و المؤهل العلمي.

المجال	المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
جودة المعلومات المحاسبية	0.728	7.628	1.273	0.297

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي متوسط المجال (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر بـ 0.297 مما يوضح عدم وجود فروق بين إجمالي المجال جودة المعلومات المحاسبية تعزى المؤهل العلمي،

وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تسعى لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية دون مراعاة والتمييز على أساس المؤهل العلمي لأَّن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع ككل أكبر من($\alpha \leq 0.05$).

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي.

الجدول رقم (04-33) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و التخصص الاكاديمي.

المجال	المتوسطات		F	القيمة الاحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
جودة المعلومات المحاسبية	0.984	7.372	1.779	0.161

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي متوسطات المجال (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر ب 0.161 مما يوضح عدم وجود فروق بين إجمالي المجال جودة المعلومات المحاسبية تعزى التخصص الاكاديمي، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وهذا يعني

أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تسعى لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية دون مراعاة والتمييز على أساس التخصص الاكاديمي لأَّن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع ككل أكبر من($\alpha \leq 0.05$).

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونالغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

بالاعتماد على اختبار (**one way ANOVA**) تم اختبار الفرضية العدمية (H_0) التي تفترض عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات العينة المبحوثة والمستجوبة حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير الخبرة المهنية، مقابل الفرضية البديلة (H_1) التي تفترض وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في استجابات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (04-34) يبين نتائج اختبار (التباين الأحادي)- بين جودة المعلومات المحاسبية و الخبرة المهنية.

المجال	المتوسطات		F	القيمة الإحتمالية (Sig)
	داخل المجموعات	خارج المجموعات		
جودة المعلومات المحاسبية	0.547	7.809	0.683	0.608

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

تبين أنَّ القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي متوسطات المجال (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر ب 0.608 مما يوضح عدم وجود فروق بين إجمالي المجال جودة المعلومات المحاسبية تعزى الخبرة المهنية، وبالتالي رفض الفرضية البديلة القائلة بأنَّه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α أقل أو تساوي 0.05 في جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا يعني أنَّ الموظفين بالمجمعات محل الدراسة تسعى لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية دون مراعاة والتمييز على أساس الخبرة المهنية لأَّن القيمة الاحتمالية للمتغير التابع ككل أكبر من($\alpha \leq 0.05$).

الفرع الرابع: التأكد من ثبوت الفرضية الرئيسية الرابعة

تنطوي هذه الفقرة على اختبار فرضية البحث (توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$)*.* وما يتفرع عنها من فرضيات فرعية، ولقد استخدم الباحث الانحدار الخطي البسيط من أجل اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية أعلاه أولاً، ومن ثم اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد التدريجي.

أولاً: إختبار الفرضية الفرعية الأولى

1- فرضية العدم (H_0): لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-35) يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس اثر متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية.

X	Constant A	X_1 b	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد المصحح R^2	معامل التحديد R^2	المعامل المعياري للإنحدار	Bêta	sig
Y	1.552	0.277	2.223	0.028	0.050	0.5379	0.224	0.143
قيمة t المحسوبة	2.359	1.491						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

*يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$).

(*) ملحوظة: قيمة **T** الجدولية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) = **1.96**.

يتضح من الجدول رقم (04-35) ما يأتي:

-إنَّ قيمة (F_c) المحسوبة لنموذج الانحدار بلغت (2.223) وهي أقل من قيمة (F_T) الجدولية البالغة (19.45) عند مستوى معنوية (5%) وبناءاً عليه نقبل فرضية العدم(H_0) ونرفض فرضية الوجود (H_1)، وهذا يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للبعد متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

-يُشير معامل التحديد (R^2) البالغ (0.050) أنَّ متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية يُفسر ما نسبته (5%) من التغييرات التي تطرأ على جودة المعلومات المحاسبية، أما النسبة الباقية (95%) فتعود لمساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في النموذج.

-إنَّ قيمة البيتا (b) البالغة (0.224) تعني أنَّ زيادة متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (22.4%).

-إنَّ قيمة المعامل المعياري للانحدار البالغة (0.5379) تعني أنَّ زيادة متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بمقدار وحدة واحدة من الانحراف المعياري ستؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (53.79%).

-يستعرض الجدول أعلاه قيمتان ل (t) المحسوبة تمثل القيمة الأولى (t_a) مقدار (2.359) الثابت عندما يكون المتغير المستقل يساوي الصفر، في حين أنَّ القيمة الثانية (1.491) تمثل مقدار التحسن الذي يطرأ على المتغير المعتمد بزيادة وحدة واحدة من المتغير المستقل، وبما أنَّ قيمة (t) المحسوبة هي أقل من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.96) عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على عدم ثبوت معامل الانحدار يعني أنَّ ليس لمتطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما دلت عليه نتائج التحليل الإحصائي.

-وتُشير القيمة الاحتمالية sig والبالغة بقيمة (0.143) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

3- تفسير النتائج: من خلال النتائج المتحصل عليها أعلاه يستنتج الباحث النتيجة التالية، تبعاً للقاعدة التي تنص على أنَّه تقبل الفرضية الصفرية **H_0** إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أقل من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبناءاً

على النتائج المتحصل عليها من خلال اختبار الفرضيات في البرنامج الإحصائي الموضحة في الجدول السابق فإنَّه **تقبل** الفرضية الفرعية الأولى الصفرية (العدمية) التي تنص على أنَّه " لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، **وترفض** الفرضية البديلة (الوجود) التي تنص على أنَّه" توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، أي أنَّه لا يوجد تأثير لمتطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، وهو أثر غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$، حيث بلغت قيمة **t** المحسوبة (1.491) وهي أقل من قيمة **T** الجدولية المعبر عنها في الملحوظة أعلاه (*)، في حين قدرت القيمة الاحتمالية (0.143) وهي أكبر من 0.05.

4- كشف ورسم معادلة الانحدار الخطي البسيط: جرى اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص [توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05]، من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط "**Simple Regression Analysis**"، وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (الإستجابي) والذي جرى ترميزه بالرمز (**Y**)، والبعد الأول من المتغير المستقل (التفسيري)، والذي رمز له بالرمز ($\mathbf{X_1}$) وكانت معادلة الانحدار الخطي البسيط كالآتي:

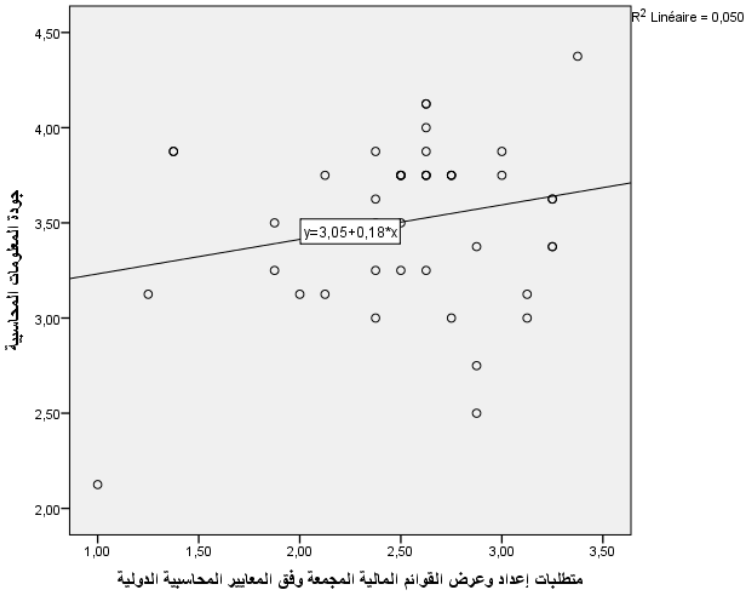
$$Y = a + ß\ X_1$$

وفيما يأتي قيمة معادلة الانحدار الخطي البسيط:

$$Y = 1.552 + 0.277\ X_1$$

وتفسيراً لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، تدل على أنّه كلما زادت متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بوحدة واحدة، يحدث زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.277) وحدة.

الشكل رقم (04-11) يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

1- فرضية العدم (H_0): لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-36) يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس أثر متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية

X	Constant a	X_1 b	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد المصحح R^2	معامل التحديد R^2	المعامل المعياري للانحدار	Bêta	sig
Y	1.856	0.435	3.003	0.044	0.067	0.7261	0.258	0.090

قيمة t المحسوبة	2.090	1.733						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

*يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (04-49) ما يأتي:

-إنَّ قيمة (F_c) المحسوبة لنموذج الانحدار بلغت (3.003) وهي أقل من قيمة (F_T) الجدولية البالغة (10.13) عند مستوى معنوية (5%) وبناءاً عليه نقبل فرضية العدم(H_0) ونرفض فرضية الوجود (H_1)، وهذا يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للبعد متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

-يُشير معامل التحديد (R^2) البالغ (0.067) أنَّ متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية يُفسر ما نسبته (6.7%) من التغييرات التي تطرأ على جودة المعلومات المحاسبية، أما النسبة الباقية (93.3%) فتعود لمساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في النموذج.

-إنَّ قيمة البيتا (b) البالغة (0.258) تعني أنَّ زيادة متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (25.8%).

-إنَّ قيمة المعامل المعياري للانحدار البالغة (0.7261) تعني أنَّ زيادة متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بمقدار وحدة واحدة من الانحراف المعياري ستؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (72.61%).

-يستعرض الجدول أعلاه قيمتان ل (t) المحسوبة تمثل القيمة الأولى (t_a) مقدار (2.090) الثابت عندما يكون المتغير المستقل يساوي الصفر، في حين أنَّ القيمة الثانية (1.733) تمثل مقدار التحسن الذي يطرأ على المتغير المعتمد بزيادة وحدة واحدة من المتغير المستقل، وبما أنَّ قيمة (t) المحسوبة هي أقل من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.96) عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على عدم ثبوت معامل الانحدار يعني أنَّ ليس لمتطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما دلت عليه نتائج التحليل الإحصائي.

-وتُشير القيمة الاحتمالية sig والبالغة بقيمة (0.090) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

3- تفسير النتائج: من خلال النتائج المتحصل عليها أعلاه يستنتج الباحث النتيجة التالية، تبعاً للقاعدة التي تنص على أنَّه تقبل الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أقل من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبناءاً على النتائج المتحصل عليها من خلال اختبار الفرضيات في البرنامج الإحصائي الموضحة في الجدول السابق فإنَّه تقبل الفرضية الفرعية الثانية الصفرية (العدمية) التي تنص على أنَّه " لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، وترفض الفرضية البديلة (الوجود) التي تنص على أنَّه" توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، أي أنَّه لا يوجد تأثير لمتطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، وهو أثر غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$، حيث بلغت قيمة **t** المحسوبة **(1.733)** وهي اقل من قيمة **T** الجدولية المعبر عنها في الملحوظة أعلاه (*)، في حين قدرت القيمة الاحتمالية (0.090) وهي أكبر من 0.05.

4- كشف ورسم معادلة الانحدار الخطي البسيط: جرى اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص [توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05]، من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط "**Simple Regression Analysis**"، وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (الإستجابي) والذي جرى ترميزه بالرمز **(Y)**، والبعد الثاني من المتغير المستقل (التفسيري)، والذي رمز له بالرمز (X_2) وكانت معادلة الانحدار الخطي البسيط كالآتي:

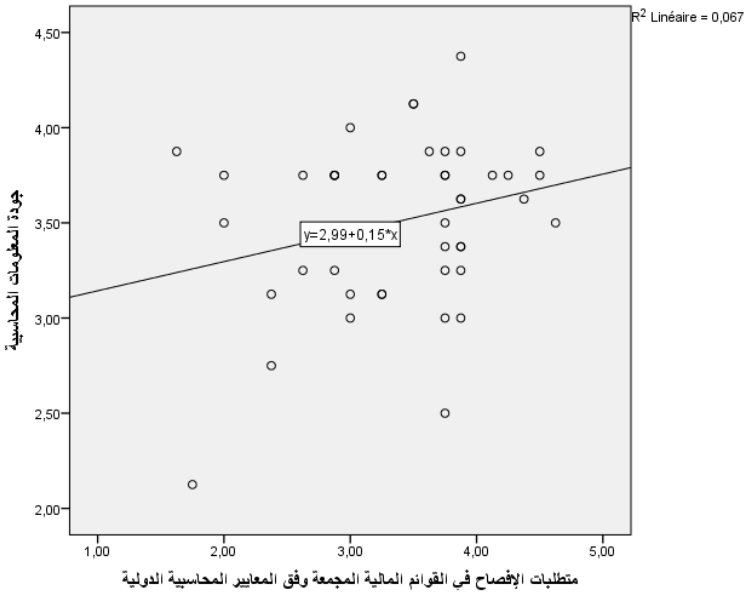
$$Y = a + ß\ X_2$$

وفيما يأتي قيمة معادلة الانحدار الخطي البسيط:

$$Y= 1.856+ 0.435\ X_2$$

وتفسيراً لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، تدل على أنّه كلما زادت متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بوحدة واحدة، يحدث زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.435) وحدة.

الشكل رقم (04-12) يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

ثالثاً: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

1- **فرضية العدم** (H_0): لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

2- **فرضية الوجود** (H_1): توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز ، صيدال)، عند عتبة معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (04-37) يبين تقدير النموذج الإنحدار الخطي لقياس أثر معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري على جودة المعلومات المحاسبية

X	Constant a	X_1 b	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد المصحح R^2	معامل التحديد R^2	المعامل المعياري للانحدار	Bêta	sig
Y	4.650	-0.436	**4.758**	**0.080**	**0.102**	**0.5772**	-0.319	**0.035**
قيمة t المحسوبة	6.587	-2.181						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

*يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (04-50) ما يأتي:

-إنَّ قيمة (F_c) المحسوبة لنموذج الانحدار بلغت (4.758) وهي أقل من قيمة (F_T) الجدولية البالغة (5.679) عند مستوى معنوية (5%) وبناءاً عليه نقبل فرضية العدم(H_0) ونرفض فرضية الوجود (H_1)، وهذا يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للبعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

-يُشير معامل التحديد (R^2) البالغ (0.102) أنَّ معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري يُفسر ما نسبته (10.2%) من التغييرات التي تطرأ على جودة المعلومات المحاسبية، أما النسبة الباقية (89.8%) فتعود لمساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في النموذج.

-إنَّ قيمة البيتا (b) البالغة (0.319-) تعني أنَّ زيادة معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (31.9%).

-إنَّ قيمة المعامل المعياري للانحدار البالغة (0.5772) تعني أنَّ زيادة معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري بمقدار وحدة واحدة من الانحراف المعياري ستؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (57.72%).

-يستعرض الجدول أعلاه قيمتان ل (t) المحسوبة تمثل القيمة الأولى (t_a) مقدار (6.587) الثابت عندما يكون المتغير المستقل يساوي الصفر، في حين أنَّ القيمة المطلقة (t_b) قدرت بـ: (2.181) تمثل مقدار الضعف الذي يطرأ على المتغير المعتمد بزيادة وحدة واحدة من المتغير المستقل، وبما أنَّ قيمة (t) المحسوبة هي أقل من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.96) عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على عدم ثبوت معامل الانحدار يعني أنَّ ليس لمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما دلت عليه نتائج التحليل الإحصائي.

- وتُشير القيمة الاحتمالية sig والبالغة بقيمة (0.035) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.05).

3-**تفسير النتائج:** من خلال النتائج المتحصل عليها أعلاه يستنتج الباحث النتيجة التالية، تبعاً للقاعدة التي تنص على أنَّه تقبل الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أقل من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة 0.05، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبناءاً على النتائج المتحصل عليها من خلال اختبار الفرضيات في البرنامج الإحصائي الموضحة في الجدول السابق فإنَّه ترفض الفرضية الفرعية الثالثة الصفرية (العدمية) التي تنص على أنَّه " لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، وتقبل الفرضية البديلة (الوجود) التي تنص على أنَّه" توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية لمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، أي أنَّه لا يوجد تأثير لمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، وهو أثر غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية α

≥0.05، حيث بلغت قيمة **t** المحسوبة **(1.733)** وهي اقل من قيمة **T** الجدولية المعبر عنها في الملحوظة أعلاه (*)، في حين قدرت القيمة الاحتمالية (0.035) وهي اقل من 0.05.

4- كشف ورسم معادلة الانحدار الخطي البسيط: جرى اختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص بانه [توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05]، من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط "**Simple Regression Analysis**"، وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (الإستجابي) والذي جرى ترميزه بالرمز **(Y)**، والبعد الثالث من المتغير المستقل (التفسيري)، والذي رمز له بالرمز **(X_3)** وكانت معادلة الانحدار الخطي البسيط كالآتي:

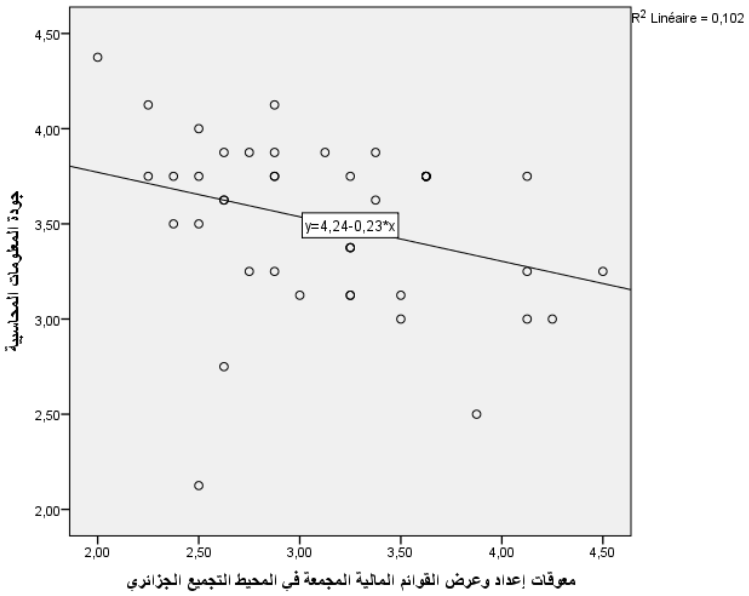
$$Y = a + ß\ X_3$$

وفيما يأتي قيمة معادلة الانحدار الخطي البسيط:

$$Y = 4.238 - 0.243\ X_3$$

وتفسيراً لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، تدل على أنّه كلما زادت معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري بوحدة واحدة، يحدث انخفاض في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.243) وحدة.

الشكل رقم (04-12) يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي **SPSS.V24**

رابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة باستخدام معادلة الانحدار الخطي البسيط

1- فرضية العدم (H_0): لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05.

2- فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05.

الجدول رقم (04-38) يبين تقدير النموذج الانحدار الخطي لقياس أثر اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية.

X	Constant **a**	X_1 b	**قيمة F المحسوبة**	**معامل التحديد المصحح** R^2	**معامل التحديد** R^2	**المعامل المعياري للإنحدار**	**Bêta**	sig
Y	3.233	0.092	0.358	**-0.015**	**0.008**	**0.4441**	**0.092**	**0.553**
قيمة t المحسوبة	6.949	0.599						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

*يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من الجدول رقم (04-52) ما يأتي:

-إنَّ قيمة (F_c) المحسوبة لنموذج الانحدار بلغت (0.358) وهي أقل من قيمة (F_T) الجدولية البالغة (19.46) عند مستوى معنوية (5%) وبناءاً عليه نقبل فرضية العدم(H_0) ونرفض فرضية الوجود (H_1)، وهذا يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

-يُشير معامل التحديد (R^2) البالغ (0.008) أنَّ اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة يُفسر ما نسبته (0.8%) من التغييرات التي تطرأ على جودة المعلومات المحاسبية، أما النسبة الباقية (99.2%) فتعود لمساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في النموذج.

-إنَّ قيمة البيتا (b) البالغة (0.092) تعني أنَّ زيادة اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (9.2%).

-إنَّ قيمة المعامل المعياري للانحدار البالغة (0.4441) تعني أنَّ زيادة اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بمقدار وحدة واحدة من الانحراف المعياري ستؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بنسبة (44.41%).

-يستعرض الجدول أعلاه قيمتان ل (t) المحسوبة تمثل القيمة الأولى (t_a) مقدار (6.949) الثابت عندما يكون المتغير المستقل يساوي الصفر، في حين أنَّ القيمة الثانية (0.599) تمثل مقدار التحسن الذي يطرأ على المتغير المعتمد بزيادة وحدة واحدة من المتغير المستقل، وبما أنَّ قيمة (t) المحسوبة هي أقل من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.96) عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على عدم ثبوت معامل الانحدار يعني أنَّ ليس لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية في المجمعات محل الدراسة وهذا ما دلت عليه نتائج التحليل الإحصائي.

-وتُشير القيمة الاحتمالية sig والبالغة بقيمة (0.553) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

3- تفسير النتائج: من خلال النتائج المتحصل عليها أعلاه يستنتج الباحث النتيجة التالية، تبعاً للقاعدة التي تنص على أنَّه تقبل الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أقل من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **T** الجدولية، والقيمة الاحتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبناءاً على النتائج المتحصل عليها من خلال اختبار الفرضيات في البرنامج الإحصائي الموضحة في الجدول السابق فإنَّه تقبل الفرضية الرئيسية الرابعة الصفرية (العدمية) التي تنص على أنَّه " لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، وترفض الفرضية البديلة (الوجود) التي تنص على أنَّه" توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، أي أنَّه لا يوجد تأثير لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، وهو أثر غير دال إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$، حيث بلغت قيمة **t** المحسوبة (0.599) وهي أقل من

قيمة **T** الجدولية المعبر عنها في الملحوظة أعلاه (*)، في حين قدرت القيمة الاحتمالية (0.553) وهي أكبر من 0.05.

4- كشف ورسم معادلة الانحدار الخطي البسيط: جرى اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص بانه [توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية α أقل أو تساوي 0.05]، من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط "**Simple Regression Analysis**"، وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير التابع (الإستجابي) والذي جرى ترميزه بالرمز **(Y)**، والمتغير المستقل (التفسيري)، والذي رمز له بالرمز **(X)** وكانت معادلة الانحدار الخطي البسيط كالآتي:

$$Y = a + ß\ X$$

وفيما يأتي قيمة معادلة الانحدار الخطي البسيط:

$$Y = 3.233 + 0.092\ X$$

وتفسيراً لمعادلة الانحدار الخطي البسيط، تدل على أنّه كلما زاد اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بوحدة واحدة، يحدث زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.092) وحدة.

سادساً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد

من خلال اختبار معادلة الانحدار المتعدد وذلك لمعرفة أي من أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS-V24، حيث تحصلنا على معادلة الانحدار الخطي المتعدد بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما توضحه نتائج الجداول الموالية:

الجدول رقم (04-39) يبين ملخص النموذج "Model Summary[c]"

النموذج	معامل R الإرتباط	معامل R Square التحديد	معامل R Square Adjusted التحديد المعدّل	الخطأ العشوائي في التقدير
1	0.494	0.244	0.187	0.39752

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنَّ قيمة معامل الارتباط قدرت بـ (0.494) وهو ارتباط متوسط وطردي، ومعامل التحديد قدر بـ (0.244) ومعامل التحديد المعدل قدر ب (0.187) والذي يُعبر على فعالية تمثيل معادلة الانحدار الخطي المتعدد.

الجدول رقم (04-40) يبين نتائج إختبار الخطي المتعدد ANOVA[(a)]

النموذج		مجموع المربعات	df	Mean Square فرق المتوسطات	F	Sig
1	الإنحدار	2.035	3	0.678	4.293	0.010
	المتبقية	6.321	40	0.158		
	المجموع	8.356	43			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

الجدول رقم (04-41) يبين نتائج معاملات (Coefficients[a]) إختبار الإنحدار الخطي المتعدد

النموذج	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error الخطأ المعياري	Bêta		
(Constant)	3.529	0.431		8.194	$0.000_{=P_{Sig}}$
X_1	0.110	0.119	0.137	0.931	0.357
X_2	0.189	0.090	0.318	2.094	0.043
X_3	-0.300	0.109	-0.410	-2.875	0.006

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنَّ قيمة B قدرت ب (3.529) و قيمة P_{Sig} قدرت بـ (0.000) وهي أصغر من 0.05، وبالتالي فإنَّ أبعاد المتغير المستقل "اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة" كل من (متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري)، كافية لشرح تباينات المتغير التابع، ويكون نموذج الانحدار من الشكل التالي:

$$Y= 3.529 + 0.110\ X_1 + 0.189\ X_2 - 0.300\ X_3 + e$$

من معادلة الانحدار الخطي المتعدد نلاحظ أنَّ النسبة الأكبر للتغيرات الحاصلة في متغير التابع تعزى لمتغير متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بـ (18.90%) ثم متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بـ (11.00%)، ومن بعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري بـ (30%-).

سابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد التدريجي.

من خلال اختبار معادلة الانحدار المتعدد التدريجي"Stepwise Multiple Regression" وذلك لمعرفة أي من المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيراً على المتغير التابع بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS-V24، حيث تحصلنا على معادلة الانحدار الخطي المتعدد التدريجي بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما توضحه نتائج الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-42) نموذج معادلة الانحدار المتعدد التدريجي بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وجودة المعلومات المحاسبية.

النموذج	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2	الخطأ العشوائي في التقدير
1	[a]0.319	0.102	0.080	0.42274
2	[b]0.477	0.227	0.189	0.39687

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

a: معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري.

b: معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري، متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (04-43) يبين المتغيرات المتخلي عنها من نموذج معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي

النموذج	الابعاد المتخلى عنها	t	sig
1	**متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية**	1.696	0.097
	متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية	2.579	0.014
2	**متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية**	0.931	0.357

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

نُلاحظ من خلال الجدول السابق أنَّ القيمة t المحسوبة تتغير بشكل متناقص كلما أضفنا للنموذج بعد من أبعاد المتغير المستقل، حيث لاحظنا أنَّه بعد معرفة أنَّ بعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري يصلح كنموذج للدراسة في النموذج المقترح الأول، يمكن دمجه مع البعد متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية لضبط أيهما أكثر تأثيراً في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وعليه نُلاحظ كذلك بأنَّ قيمة t تتغير بالنقصان كلما ثبتنا بعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري للدراسة، حيث إنتقلت قيمةِ tالبعد متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية من (1.696) الى

مقدار (0.931) وهي أقل من القيمة T الجدولية (1.96)، وأما للقيم الاحتمالية فقدرت ما بين (0.097-0.357) لكلا النموذجين وهي أكبر من مستوى المعنوية α أقل أو تساوي 0.05 .

- وبعد استبعاد X_1 وX_2 (متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية، متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية) تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (04-44) يبين نموذج الفعال باستخدام معادلة الانحدار المتعدد التدريجي النهائي

الترتيب	النموذج	F	t	Sig	b	a
1	**X_3**	**4.758**	-2.181	0.035	**-0.234**	**4.238**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS.V24**

نُلاحظ من خلال الجدول السابق أن القيمة t المحسوبة تتغير بشكل متناقص كلما أضفنا للنموذج بعد من أبعاد المتغير المستقل، حيث لاحظنا أنَّه بعد تثبيت (X_3) تحصلنا على القيمة المحسوبة (t_1=-2.181)، وعليه يتبين لنا أنَّ البعد (X_3) من أبعاد المتغير المستقل الأكثر تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية ألاَّ وهو معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري ، ويتم توضيح ذلك من خلال كشف المعادلة النهائية لاختبار الانحدار الخطي المتعدد التدريجي وصولاً إلى معادلة الانحدار الخطي البسيط الأكثر نجاعة لتحقيق قوة التأثير بين متغيرات الدراسة، وهي:

$$Y= 4.238\ 0.234\ X_3$$

-**تفسير النموذج**: نستنتج بأنَّ بُعد معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري يحتل المرتبة الأولى من حيث التأثير على جودة المعلومات المحاسبية وهذا راجع الى خصوصية البيئة الجزائرية والتي تتسم بوجود عراقيل تحول دون تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ويمكن القول أن الادارة الجبائية ساهمت الى حد كبير من وجهة نظر المبحوثين في عرقلة المجمعات من تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة الى غياب دور المنظمات المهنية المحاسبية في توفير التفسيرات اللازمة لفهم **الاطار التصوري الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجزائري حتى لا يترك المجال لعدم الفهم الجيد للمفاهيم المتعلقة بتجميع القوائم المالية** ، وفي الأخير يُعتبر هذا النموذج مثالي إذا أرادت المجمعات محل الدراسة أنْ تحقق جودة المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل الرابع:

من خلال قيامنا بدراسة تطبيقية بالمجمعات محل الدراسة و لمعرفة اثر اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية، استخلصنا من الدراسة الميدانية وتحليل الاستبانة أنَّ تَوفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية في القوائم المالية للمجمعات محل الدراسة، يتطلب اعداد هذه القوائم المالية المجمعة وفق لمتطلبات العرض والافصاح للمعايير المحاسبية للإبلاغ المالي التي تعتبر مرجعية دولية تهدف الى الوصول الى تحقيق معلومات محاسبية تتسم بجودة عالية مع مراعات خصوصية البيئة الوطنية والتي تفرض قيود دون تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال العراقيل التي تفرضها الادارة الجبائية وغياب دور المنظمات المهنية المحاسبية في توفير التفسيرات وتقليل الاختلافات بين الممارسة المحاسبية الوطنية والدولة تدعيما لسياسة الاصلاحات المحاسبية والتي تمثلت في وضع اطار تصوري يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية الا ان هذه الاصلاحات لم تصاحبها مرونة في التعامل مع الاصلاحات التي تقوم بها المعايير المحاسبية الدولية خاصة في ما تعلق باعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.

الخاتمة

الخاتمة

بعد التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية واجراء الدراسة الميدانية، نقوم بتقديم خاتمة الدراسة والتي تتضمن لأهم النتائج العلمية والعملية وذلك من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية للدراسة واختبار الفرضيات وتفسيرها، مما يسمح بتقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات، وفي الأخير تم تحديد آفاق الدراسة.

- **أولاً: نتائج الدراسة**

تنقسم نتائج الدراسة الى نتائج متحصل عليها في الجانب النظري من خلال الدراسة الوصفية بالاعتماد على ما تم تناوله من مفاهيم متعددة في الإطار النظري وأدبيات الدراسة، ونتائج الدراسة الميدانية من خلال ما تم استقصائه من بيانات من خلال أداة الاستبانة، وبعد نتائج التحليل الإحصائي لمحاور وأبعاد الدراسة وتفسيرها توصلنا الى النتائج التالية:

1- النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة النظرية: بعد الدراسة الوصفية تحصلنا على النتائج التالية:

- هناك تزايد كبير في الاهتمام بموضوع مجمع الشركات وقوائمه المالية على المستوى الدولي وخاصة المنظمات المحاسبية الدولية وذلك من خلال اصدار المعايير التي تفسر كل الجوانب المتعلقة به، بغية الوصول الى معلومات محاسبية تتميز بجودة عالية؛
- اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بموضوع القوائم المالية المجمعة، وقد بدا ذلك من خلال عديد التغييرات والتعديلات التي جاء بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لغاية إخراج المعيار IFRS 10. و11 IFRS .
- قامت الجزائر بمجموعة من الاصلاحات في الجانب المحاسبي تمثلت في النظام المحاسبي المالي والذي تضمن مجموعة من الاجراءات المحاسبية والتي مست بدورها إعداد القوائم المالية المجمعة، وظهرت هذه الإجراءات في القانون 11/07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

- بالرغم من الاصلاحات التي تبنتها الجزائر في الجانب المحاسبي والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي والذي بني على قاعدة المعايير المحاسبية الدولية السارية في وقت الاصلاحات، الا انه بعد ذلك تميز الجمود وعدم المرونة مع المستجدات الدولية خاصة في ما يخص اعداد القوائم المالية المجمعة حيث صدرت مجموعة من المعايير الجديدة وتم تعديل اخرى وهذا في ظل سعي هاته الاخيرة الى تحقيق مخرجات محاسبية ذات جودة عالية؛
- لم ترافق الاصلاحات المحاسبية في الجزائر اصلاحات في جانب القانون التجاري حيث نجد بعض الاختلافات في ما يخص تحديد المصطلحات المتعلقة بمجمع الشركات والشركات التابعة والمساهمات والمراقبة من شركة على الشركات التابعة لها؛
- خص النظام الجبائي الجزائري المجمعات الجزائري بنظام دمج جبائي خاص يتضمن مجموعة من الامتيازات الجبائية الا انه وضع شروط كثيرة تحول دون استفادة المجمعات الجزائرية من هذا النظام.

2- **النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية:** في ضوء الدراسة الميدانية الذي أجراها الباحث على المجمعات محل الدراسة، وبعد استناد الباحث للتحليل الإحصائي السابق، ونتائج اختبار الفرضيات، فإنَّه يُمكن تلخيص نتائج التي توصلت إليها الدراسة بالنقاط الآتية:

5- **الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية ()، وأثبتت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى على ما يلي:

$$\alpha \leq 0.05$$

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$)، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتغير التابع نتوصل إلى قبول الفرضية العدَّمية، وهذا يدل على وجود علاقة موجبة وضعيفة، أي كلما ارتفع مستوى متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ارتفعت جودة المعلومات المحاسبية بدرجة ضعيفة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية ، وتأسيساً من النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط

بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمتغير التابع نتوصل إلى عدم قبول فرضية الوجود، وهذا يدل على وجود علاقة موجبة وضعيفة، أي كلما ارتفع مستوى متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ارتفعت جودة المعلومات المحاسبية بدرجة ضعيفة، بمعنى أنَّه تتوفر بالمجمعات محل الدراسة على عملية الافصاح المحاسبي في القوائم المالية المجمعة وفق للمعايير المحاسبية الدولية ويرجع ذلك للإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر سعيا لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وعليه فقبول العلاقة الطردية يبين أنَّ أغلب أفراد العينة المبحوثة على وعي بأهمية الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة.

- لا توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري والمتغير التابع نتوصل إلى قبول فرضية العدمية، وعليه فان قيمة الارتباط بيرسون وسبيرمان سالبة مما يعني انه توجد علاقة عكسية ذات دلالة احصائية وتفسر هذه النتيجة انه كلما زادت معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري انخفضت بدرجة كبيرة جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة.

- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية وكل من (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية)، إذْ بلغ معامل الارتباط الكلي (0.092) بقيمة احتمالية (0.553) عند مستوى معنوية (0.05) وهذا ما يُشير إلى العلاقة الطردية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة والمتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية بالمجمعات محل الدراسة، الا انها غير دالة احصائيا، وتأسيساً على ذلك ومن خلال النتائج الخاصة بعلاقة الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع نتوصل إلى عدم قبول فرضية الوجود.

6- الفرضية الرئيسية الثانية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة **($\alpha \leq 0.05$)** في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة المهنية)، وأثبتت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية على ما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq .05)$ لتصورات المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة ، وذلك لأنَّ القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر ب 0.347، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف اسم المؤسسة لديهم درجات متقاربة من الاجابات حول محور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في متوسط التقديرات لواقع اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وذلك لأنَّ القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر ب 0.195، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف المؤهل العلمي لديهم درجات متقاربة من الاجابات حول محور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة ، باستثناء البعد الثالث المتعلق بمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري، ولمعرفة صالح من هذه الفروق قمنا بأجراء الاختبارات البعدية وفق الاختبار "**Différence significative de Tukey**"، حيث تبين أنَّ القيم الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار **Tukey** اكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بالنسبة للبعد الثالث المتعلق بمعوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري، حيث يمكن الحكم على أنَّ للمتوسطات بين المجموعة الأولى ماستر و المجموعة الثانية ماجيستير تعود الفروقات لصالح المجموعة الثانية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتصورات المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وذلك لأنَّ القيمة الاحتمالية (Sig) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر بـ 0.683 ، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف التخصص الاكاديمي لديهم درجات متقاربة من الاجابات حول محور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) لتصورات المبحوثين حول اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وذلك لأنَّ القيمة الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي المحور (اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة) يقدر بـ 0.074، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف التخصص الاكاديمي لديهم درجات متقاربة من الاجابات حول محور اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.

7- **الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) في متوسط التقديرات لواقع جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى للمتغيرات الوظيفية: (اسم المؤسسة، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة المهنية) وأثبتت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية على ما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) لتصورات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير اسم المؤسسة، وهذا تبين من القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) بالنسبة لإجمالي متوسط المجال (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر ب 0.261، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف اسم المؤسسة لديهم درجات متقاربة في الاجابات حول جودة المعلومات المحاسبية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) لتصورات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا تبين من القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) بالنسبة لإجمالي متوسط المحور (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر بـ 0.297، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف المؤهل العلمي لديهم درجات متقاربة في الاجابات حول جودة المعلومات المحاسبية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**$\alpha \leq 0.05$**) لتصورات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير التخصص الاكاديمي، وهذا تبين من القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة α أقل أو تساوي 0.05 بالنسبة لإجمالي متوسطات المحور (**Y**) جودة

المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر بـ 0.161، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف التخصص الاكاديمي لديهم درجات متقاربة في الاجابات حول جودة المعلومات المحاسبية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتصورات المبحوثين حول جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا تبين من القيم الاحتمالية (**Sig**) المقابلة لاختبار التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بالنسبة لإجمالي متوسطات المحور (**Y**) جودة المعلومات المحاسبية بقيمة تقدر ب 0.608، وهذا يدل على أنَّ العينة المبحوثة باختلاف الخبرة المهنية لديهم درجات متقاربة في الاجابات حول جودة المعلومات المحاسبية.

8- الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$، وأثبتت نتائج اختبار الفرضية الرّئيسية الرابعة على ما يلي:

- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال) ، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$، وهذا ما تبين من خلال القيمة الاحتمالية الناتجة عن اختبار معادلة الانحدار الخطي البسيط بين "X_1" و"**Y**"، والذي قدرت بـ (0.143) وهي أكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$، ونستخلص أنّه كلما زادت متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بوحدة واحدة، يحدث زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.277) وحدة.

- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية ب بين متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية و جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$، وهذا ما تبين من خلال القيمة الاحتمالية الناتجة عن اختبار معادلة الانحدار الخطي البسيط بين "X_2" و"**Y**"، والذي قدرت بـ (0.090) وهي أكبر من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$، ونستخلص أنّه كلما زادت متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية بوحدة واحدة، يحدث زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.435) وحدة.

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات المجمعة الجزائرية (سوناطراك، سونلغاز، صيدال)، عند عتبة معنوية $(\alpha \leq 0.05)$، وهذا ما تبين من خلال القيمة الاحتمالية الناتجة عن اختبار معادلة الانحدار الخطي البسيط بين "X_3" و"Y"، والذي قدرت بـ (0.035) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$، ونستخلص أنّه كلما زادت معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري بوحدة واحدة، يحدث انخفاض في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (0.243) وحدة.

➢ **ثانياً: توصيات ومقترحات الدراسة**

بناءاً على نتائج الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة ارتأينا تقديم التوصيات التالية:

9- إحداث بعض التغييرات في النظام المحاسبي المالي ، ليتوافق بشكل أكبر مع ما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية الدولية من اجل تقليل الفروقات في الممارسة المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة؛

10- تشجيع المنظمات المهنية المحاسبية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة على اصدار معايير وطنية تتماشى والمستجدات الدولية خاصة في ما يخص المعايير المحاسبية الدولية؛

11- تشجيع المؤسسات على اجراء دورات وملتقيات تكوينية في ما يخص المعايير المحاسبية الدولية بصفة دورية للوقوف على المستجدات والعمل على ضمان تكوين جيد للموظفين؛

12- ضرورة مرافقة الاصلاحات المحاسبية بإصلاحات في القانون التجاري من اجل تحديد المفاهيم المتعلقة بالجانب القانوني لمجمع الشركات ومختلف الشركات التابعة والعلاقة بينهم؛

13- اعادة النظر في النصوص الجبائية المتعلقة بشروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، خاصة في ما يخص شرط الزامية ان يكون شكر الشركة ذات اسهم للدخول في نظام الدمج الجبائي وهذا ما يتعارض مع الواقع حيث تتشكل مجمعات من اشكال اخرى من الشركات.

➢ **ثالثاً: آفاق الدراسة**

يرى الباحث في نهاية الدراسة ان هذا البحث ما هو الا بداية لدراسات وابحاث اخرى تكون اكثر تفصيلا وتوسعا نذكر منها:

- مدى استجابة البيئة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة
- مراجعة القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الدولية للمراجعة
- متطلبات العرض والافصاح عن القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية
- التحليل المالي للقوائم المالية المجمعة

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
2. رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001.
3. طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، ج1، 2003.
4. يوسف قريشي وإلياس بن ساسي،"التسيير المالي (الإدارة المالية)"، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006.
5. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
6. الطيب بلوله، ترجمة محمد بن بوزة، قانون الشركات، BERTI EDITION، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013.
7. الشديقات خلدون إبراهيم، "إدارة وتحليل مالي"، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2001.
8. عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات المحاسبة المالية – منظور المعايير الدولية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج1، ط1، 2009.
9. كمال الدين مصطفى الدهراوي، "المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

10. أسامة العامري، اتجاهات إدارة المعلومات، دار أسامة للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2010.

11. فريد فهمي زيارة، المقدمة في تصكيك وتحليل النظم، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2010.

12. ربحي مصطفى عليان، اقتصاد المعلومات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ط1، 2010.

13. ربحي مصطفى عليان، اقتصاد المعلومات، دار صفاء للتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

14. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والادارية، دار الجامعة لنشر، الاسكندرية، مصر، 2001.

15. برهان محمد نور، أنظمة المعلومات الإدارية، ط1، عمان، الأردن، 1996.

16. محمد شوقي شادي، دراسات في النظم المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998.

17. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2007.

18. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2004.

19. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية، ط2، دار إثراء للنشر، الأردن، 2012.

20. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 195.

21. يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة: الفروض–الفماهيم – المبادئ – المعايير، مؤسسة الوراق، الأردن، ط1، 2013.

22. نعيم حسين دهشن، القوائم المالية والمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المطبوعات للنشر، الأردن، 1995.

23. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2008.

ثانيا: الرسائل والاطروحات الجامعية

1. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2014.

2. ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي، دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013.

3. بركات حسينة، مجمع الشركات في القانون التجاري والمقارن، مذكرة ماجيستير في القانون الخاص فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامع الاخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2010.

4. زيتوني كنزة، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات الولايات المتحدة الامريكية–فرنسا–الجزائر، جامعة الجزائر، الجزائر،2005.

ثالثا:المقالات والمجلات:

1. ناصر مراد، "النظام المحاسبي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17– 18 جانفي 2010.

2. ايت محمد مراد، أبحري سفيان،النظام المحاسبي في الجزائر التحديات والأهداف، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدوليةIAS-IFRS، جانعة البليدة،13-15 اكتوبر 2009.

3. زغيب مليكة، بوفليسي نجمة، المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام المحاسبي الجزائري، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس،25-2010/05/26.

4. توفيق محمد شريف، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.

5. محمد طرشي، الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، ملتقى حول المسؤولية الاجتماعية ووظائف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، الجزائر .

رابعا: القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، ، القانون التجاري،2007.

2. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 25 نوفمبر 2007، القانون11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية رقم 87 ل 08/12/1999.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2009، الجزائر .

المراجع باللغة الفرنسية:

أولا: الكتب

1. Pierre Conso, Gestion financière de l'entreprise ,8eme édition Dunod, France 1996.
2. Bruno Dondero, Droit des sociétés, Dalloz,2eme édition, Paris,2011.
3. Pierre Conso, Farouk Hemici, Gestion financiére de l'entreprise, dunod,11eme edition, paris,2005.
4. Élisabieth Betin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Manuel comptabilité & audit, Berti edition, alger,2013.
5. J Y eglem et P gazil, la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition vuibert, France 1984.
6. Francis Lefebvre, Francis Lefebvre, groupes de sociétés 2001-2002, édition francis Lefebvre, France 2000.
7. François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD, 2emeédition, Paris, 2008.
8. Beatrice et Francis Grandguillot, la comptabilité des sociétés, GUALINO, 11eme édition, paris,2013/
9. Mohamed Cid Benaibouche, comptabilité des sociétés, OPE, 2eme edition,2009.
10. Bruno Bachy, Michel Sion,analyse financiere des comptes consolidés, DUNOD, 2eme édition, paris;2009.
11. Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986.
12. B. BACHY, M. SION, Analyse financière des comptes consolidés, 2eme Edition, Dunod, Paris, 2009.
13. Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986.

14. C.Maillet Baudrier, technique de consolidation, les mémentos foucher, Paris 2007.
15. BEFFEC ET ASSOCIES, Comptes consolidés, Francis Lefebvre, 1ere édition, Paris, 1989.
16. Jeam montier, Gille scognamilio, techinique de consolidation, édition Économique, France, 1995.

الملاحق

الملحق رقم 01

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

الملحق رقم 02

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

الملحق رقم 03

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			

الملحق رقم 04

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						

الملحق رقم 05

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 المتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

الملحق رقم 06

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استبيـان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ...

يسر الطالب ان يضع بين ايديكم هذا الاستبيان الذي يدخل ضمن متطلبات استكمال الدراسة الميدانية لإعداد أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة والموسومة بـ:

اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية

تكتسي عملية اعداد القوائم المالية المجمعة بمعلومات محاسبية ذات جودة عالية أهمية بالغة وذلك لمكانة المجمعات على المستوى الوطني والدولي خاصة بعد الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، لذا نطلب من سيادتكم بما لديكم من خبرة وبصفتكم مختصين في ميدان المحاسبة والمالية التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بموضوعية للوصول الى اهداف الدراسة وتعميم نتائجها.

تجدر الإشارة الى ان المعلومات التي نحصل عليها من خلال اجاباتكم على فقرات الاستبيان تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين لكم مسبقا على حسن تعاونكم.

اعداد الطالب: محمد بلقايد خملول[1] اشراف: أ.د احمد قايد نور الدين

ملاحظة: يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي توافق رأيكم.

[1] Email: belkayed@yahoo.fr ، Numéro de téléphone: 0665125475

الجزء الأول: المعلومات الأولية

المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ اخرى .....

التخصص الأكاديمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ إدارة اعمال ☐ اخرى .....

الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات ☐ ما بين 5 و10 سنوات ☐ ما بين 10 و15 سنة ☐ من15 ال 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

الوظيفة الحالية: .....

طبيعة المؤسسة:

مؤسسة عمومية ☐ مؤسسة خاصة ☐ مؤسسة مختلطة ☐ مؤسسة اجنبية ☐

التسمية الاجتماعية للمؤسسة: .....

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: متطلبات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير أوافق	غير أوافق بشدة
.1	تقوم الشركة الام باستخدام طرق أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والاحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم اعداد القوائم المالية المجمعة لها					
.2	تقوم الشركة الام بتضمين إيرادات ومصاريف وارباح الشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة من تاريخ السيطرة حتى تاريخ فقدان السيطرة					
.3	تقوم الشركة الام عند اعداد قائمة الدخل الموحدة بتعديل المصاريف والايرادات على ضوء القيمة العادلة في تاريخ السيطرة					
.4	يتم توزيع أرباح الشركات التابعة بين الشركة الام والشركات التابعة على ضوء نسبة ملكية الشركة الام للشركة التابعة					
.5	توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والفروع شرط أساسي في عملية التجميع					
.6	توحيد الطرق المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عامل أساسي لعملية التجميع المحاسبي					
.7	توحيد طرق اهتلاك وتقييم التثبيتات عنصر مهم في إعداد القوائم المالية المجمعة					
.8	توحيد طريقة تقييم المخزونات تساهم في إعطاء قوائم مجمعة ذات مرونة ومصداقية أكثر					

المحور الثاني: متطلبات الافصاح في القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير أوافق	غير أوافق بشدة
.1	تفصح الشركة الام عن المعلومات حول الافتراضات والاحكام التي قامت بها من اجل السيطرة على شركة او عدة شركات اخرى					
.2	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية المجعة من فهم تركيبة المجموعة (الشركة الام والشركات التابعة)					
.3	الاعتراف في القوائم المالية المجمعة بالأرباح والخسائر الناتجة عن تغير نسبة الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم					
.4	تفصح الشركة الام على المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية المجمعة من تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة التي تحد منقدرتها على الوصول او استخدام أصول المجموعة وتسوية التزاماتها					
.5	تفصح الشركة الام على المعلومات التي يتم من خلالها تقييم المخاطر التي تنجم عن تغير الملكية والتي تؤدي الى فقدان السيطرة على الشركات التابعة					
.6	تقوم الشركة الام بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة باسم ومقر نشاط الشركات التابعة					
.7	تفصح الشركة الام على حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة اذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها					
.8	تفصح الشركة الام على الأرباح والخسائر المتعلقة بالحصص غير المسيطرة للشركات التابعة خلال فترة التقرير					

المحور الثالث: معوقات اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في محيط التجميع الجزائري

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير أوافق	غير أوافق بشدة
.1	يتميز محيط التجميع في الجزائر باختلافات بين النظام المحاسبي المالي والتجاري والجبائي وهذا ما يعرقل اعداد قوائم مالية ذات جودة عالية					
.2	غياب تفسيرات معتمدة من طرف المنظمات المهنية المحاسبية الوطنية للإطار التصوري الخاص بالنظام المحاسبي المالي الجزائري يترك المجال لعدم الفهم الجيد للمفايهم المتعلقة بتجميع القوائم المالية					
.3	عدم مواكبة الإصلاحات التي قامت بها المعايير المحاسبية الدولية خاصة المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجعة يحد من خاصية المقارنة خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية					
.4	وجو اختلاف في الممارسة المحاسبية بني النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يصعب من تحديد محيط التجميع خاصة بالنسبة للشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر					
.5	لا يلزم النظام المحاسبي المالي الشركات التي تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة الإفصاح بوضوح عن كل المعلومات الضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية					
.6	عدم مسايرة الإصلاح المحاسبي بإصلاح على مستوى القانون التجاري والقانون الضريبي يؤدي الى اختلاف في تحديد المفاهيم المتعلقة بالتجميع المحاسبي					
.7	تسعى الشركات الجزائرية للدخول في تجمعات بهدف الدخول في نظام الدمج الجبائي للاستفادة من الامتيازات الجبائية					
.8	يفرض النظام الجبائي لمجمع الشركات قيود كبيرة للاستفادة من امتيازات هذا النظام					

المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير أوافق	غير أوافق بشدة
.1	تساعد عملية توحيد السياسات المحاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة بشكل إيجابي في زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية					
.2	توحيد طرق القياس المحاسبي في تقييم موجودات المؤسسة يساهم في إضفاء مصداقية أفضل لجودة المعلومات المحاسبية المجمعة من حيث التمكين من عملية المقارنة					
.3	توحيد الطريق المحاسبية في تقييم الأصول يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال المقارنة والملائمة					
.4	تطبيق متطلبات الإفصاح يساهم بشكل أفضل في فهم القوائم المالية مما يساعد على الحكم على جودة المعلومات.					
.5	يساعد الإفصاح عن الأحكام والتطبيقات المتعلقة بعملية السيطرة في تعزيز مصداقية ووضوح القوائم المالية المجمعة.					
.6	للوصول إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يجب القيام بإصلاحات في التشريعات والقوانين التجارية الجزائرية.					
.7	لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية المجمعة يتطلب القيام بإصلاحات في النصوص القانونية الجبائية خاصة المتعلقة بنظام الدمج الجبائي.					
.8	إن درجة استجابة النظام المحاسبي المالي للمتغيرات الدولية في المجال المحاسبي من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.					