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

LMD- SEGC-

الموضـــــوع

محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

– دراسـة عينة من المؤسسـات –

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة

إعداد الطالب:

– سعيدي عبد الحليم

إشراف الأستاذ:

– د.أحمد قايد نور الدين

لجنـة المناقشـة:

أ/د. غوفي عبد الحميد	جامعة بسكرة	**رئيسا**
د. أحمد قايد نور الدين	جامعة بسكرة	**مشرفا ومقررا**
أ/د. يحياوي مفيدة	جامعة بسكرة	**مناقشا**
أ/د. لعماري أحمد	جامعة باتنة	**مناقشا**
د. سعودي بلقاسم	جامعة المسيلة	**مناقشا**
د. بن عيشي عمار	جامعة بسكرة	**مناقشا**

السنـة الجامعية: 2014 – 2015

اهـــــداء

اهدي ثمرة جهدي وعملي الى:

من قال في شأنهما الله عز وجل

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا اياه وبالوالدين احسانا)

والدي الكريمين اطال الله في عمرهما

اللذان بذلا كل ما في وسعهم لإرضائي وبلوغ مبتغاي.

كل افراد أسرتي: بشير، كمال، عبد الكريم، أسامة، كريمة

كل افراد عائلتي وأقاربي

كل أفراد عائلة بن سالم محمد: منال، ممدوح، ماجد ومراد

كل أحبابي: فيصل ساكر، رضا محمد قواجلية، زياد شمس الدين وسامي، بلال بولطيف وحمزة عقبي

زملائي بجامعة بسكرة واخص بالذكر قسم العلوم التجارية وجميع الاساتذة الذين درسوني وعرفتهم

كل زملائي في الطور الثالث دكتوراه

سعيدي عبد الحليم

﴿ كـلمـة شـكـر وتقدير ﴾

«من لم يشكر الناس لم يشكر الله».

حديث رواه (أحمد، أبو داود والترميذي)

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل الى نور اتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للأستاذ الفاضل: **الدكتور أحمد القايد نور الدين** الذي قبل تواضعا وكرامة الاشراف على هذا العمل، فله أخلص تحية وأعظم تقدير على كل ما قدمه لي من توجيهات وإرشادات، وعلى كل ما خصني به من جهد ووقت طوال اشرافه على هذا العمل

اتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الأفاضل: سعيدي يحيى، بوعبد الله صالح، بن بلعباس رابح، مدني بن بلغيث، رايس عبد الحق، كاسو خدوجة وهندة مدفوني

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، الى كل من أمدني بيد العون ولو بكلمة طيبة مشجعة

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا اجازة العمل لهذه المرحلة وخصص كل استاذ من اساتذتها وقت لقراءة وتقييم هذا العمل

الى كل هؤلاء اقول شكرا جزيلا.....

سعيدي عبد الحليم

الملخص:

تعالج هذه الاطروحة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم افصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها (SCF)، من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات تم تقسيمها حسب طبيعتها إلى ثلاثة فئات هي: المؤسسات الوطنية، والشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، تم استخدامها مع ممثلي الادارات المالية ورؤساء أقسام المحاسبة والمالية لعينة قصدية مكونة من (38) مؤسسة شملتها الدراسة الميدانية للبحث، حيث بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي((Statistical Package For The Social Sciences V.20 (SPSS) ؛ أن هذه المؤسسات في عمومها غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها، خصوصا في ما يتعلق ببعض البنود لتقييم التثبيتات المادية وفق طريقة التكلفة (القيمة القابلة للتحصيل)، ولم تظهر النتائج أي فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات ترجع لاختلاف طبيعتها (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)، غير ان ما نسبته (81.93%) من المؤسسات متفقة على اعداد قوائمها المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية المطلوبة وفق (SCF) بدون فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لاختلاف طبيعتها.

كما توصلت الدراسة بأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2010.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، التقييم المحاسبي، السياسات المحاسبية.

Résumé :

Cette thèse traite la réalité du travail de comptabilité après l'entrée du système

Comptable financier l'espace de l'exécution en l'année 2010, et la tentative d'évaluer la divulgation des États financiers selon les exigences légales stipulées par (SCF), À travers une étude exploratrice d'un échantillon des entreprises réparties en trois catégories : (Entreprises nationales, Sociétés dont les « Obligations et Actions » sont cotées en bourse, Compagnies étrangères et multinationales).

Pour atteindre les objectifs de l'étude, le chercheur a conçu un questionnaire avec les représentants des départements de finance et chefs de finance et comptabilité où ils ont utilisé un échantillon déterminé composé de 38 entreprises et qui couvre l'étude terrain de la recherche, et les résultats de l'analyse du questionnaire à travers un programme d'analyse statistique (SPSS V.20) ont montré que ces entreprises n'appliquent pas des règles d'évaluation, en particulier en ce qui concerne certains éléments pour évaluer les immobilisations incorporels selon la méthode de cout historique (la valeur recouvrable),et les résultats ne montrent pas de différences statistiquement significatives entre ces entreprises, en raison de leur nature différente (Entreprises nationales, Sociétés dont les « Obligations et Actions » sont cotées en bourse, Compagnies étrangères et multinationales), Toutefois, le taux de (81,93%) des entreprises qui sont mis d'accord pour la préparation de ses états financiers et la divulgation des politiques comptables selon (L'SCF), sans différence statistiquement significative en raison de leur nature différente.

L'étude a également conclu que la possibilité de l'application du système de comptabilité financière pour le moment n'est pas aussi facile Comme le pensent certaines personnes , Cependant, son application est approprié, selon le point de vue des cadres en finance et en comptabilité des entreprises sondées et que son application a permis à un degré élevé d'augmenter l'efficacité du travail de comptabilité pour entrer en vigueur depuis l'année 2010.

Mots-clés : Divulgation, les états financiers, le système comptable financier, l'évaluation de comptabilité, les politiques comptables.

قائمة المصطلحات والرموز

The significance	Code/الرمز	الدلالة
International Accounting Standards Board	**IASB**	مجلس معايير المحاسبة الدولية
Financial Accounting Standards Board	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
International Accounting Standards Committee	**IASC**	للجنة معايير المحاسبة الدولية
International Financial Reporting Standards Foundation	**IFRS Foundation**	مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية
International Accounting Standards Committee Foundation	**IASC Foundation**	مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
International Organization Of Securities Commissions	**IOSCO**	المنظمة الدولية لهيئات سوق المال
Securities And Exchange Commission	**SEC**	هيئة تداول الأوراق المالية
International Federation Of Accountants	**IFAC**	الاتحاد الدولي للمحاسبين
International Accounting Standards	**IAS**	معايير المحاسبية الدولية
International Financial Reporting Standards	**IFRS**	معايير التقارير المالية الدولية
Standard Interpretations Committee	**SIC**	لجنة الدائمة لتفسيرات المعايير
Ifrs Interpretations Committee	**IFRIC**	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Reporting Standards Advisory Council	**IFRS Advisory Council**	المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية
Standards Advisory Council	**SAC**	المجلس الاستشاري للمعايير
Monitoring Board	**MB**	مجلس المراقبة
The Accounting Standards Advisory Forum	**ASAF**	المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة
La Commission De Normalisation Des Pratiques Comptables Et Des Diligences Professionnelles	/	لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
Comité De La Mise En Place Du SCF	/	لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي

American Institut Of Cerfified Public Accountants USA	**AICPA**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Accounting Principles Board USA	**APB**	مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي
Conseil National De Comptabilité	**CNC**	المجلس الوطني للمحاسبة
Commission d'Organisation Et De Surveillance Des Opérations De Bourse Algérie	**COSOB**	لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها
Direction Générale De Comptabilité Algérie	**DGC**	المديرية العامة للمحاسبة
Établissement Public A Caractère Industriel Et Commercial	**EPIC**	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري
Entreprise Publique Economique Algérie	**EPE**	مؤسسة عمومية اقتصادية
Entreprise Unie A Responsabilité Limité Algérie	**EURL**	مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
فهرس المحتويات	I
فهرس الأشكال	VII
فهرس الجداول	VIII
فهرس الملاحق	X
المقدمة العامة	أ- ق
الفصل الأول: مدخل إلى دراسة القوائم المالية	
تمهيد	01
المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية	02
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	02
1. طبيعة القوائم المالية	03
2. أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية	05
3. أسباب الاختلافات في أساليب إعداد القوائم المالية	07
المطلب الثاني: الاعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية	10
المطلب الثالث: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	15
1. مفهوم السياسات المحاسبية (الطرق المحاسبية)	16
2. السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية	18
3. آلية استخدام السياسات أو الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية	19
4. الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	19
المطلب الرابع: القوائم المالية من وجهة نظر أهم المنظمات المحاسبية العالمية	22
1. القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	22
2. القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	26
3. القوائم المالية في ظل المشروع المشترك بين (FASB/IASB)	30
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	36
المطلب الأول: ما هية الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية	36
1. الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية	36
2. نشأة وتطور التاريخي للإطار المفاهيمي	40
3. طبيعة الإطار المفاهيمي	46

المطلب الثاني: أهداف واستخدامات القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي	49
1. أهداف القوائم المالية	49
2. مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات	51
المطلب الثالث: عناصر الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية	53
1. الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	53
2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	55
المطلب الرابع: المفاهيم الأساسية ضمن الإطار المفاهيمي	62
1. مفاهيم عناصر القوائم المالية	62
2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية	64
3. الأساليب المستخدمة في قياس عناصر القوائم المالية	65
4. مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه	67
المبحث الثالث: تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية	69
المطلب الأول: دراسة تمهيدية لتحليل محتوى القوائم المالية	69
1. تحليل العمليات المالية في إطار المحاسبة المالية	69
2. حدود تحليل محتوى القوائم المالية	74
المطلب الثاني: معالجة المعلومات المحاسبية حسب متطلبات تحليل القوائم المالية	78
1. ميزانية السيولة (الذمة)	79
2. الميزانية الوظيفية	82
3. ميزانية مجموع الأموال	85
المطلب الثالث: طرق وأساليب تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية	87
1. التحليل الأفقي (L'analyse horizontale)	88
2. التحليل الرأسي أو التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية	89
3. تحليل النسب المالية	90
المطلب الرابع: التحليل المالي كأداة لفهم وتفسير محتوى القوائم المالية	93
1. تعريف التحليل المالي	93
2. الجهات المستفيدة من التحليل المالي للقوائم المالية	94
3. استخدام التحليل المالي في فهم وتفسير محتوى القوائم المالية	97
خلاصة الفصل	100
الفصل الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	

تمهيد	101
المبحث الأول: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر	102
المطلب الأول: التطورات الاقتصادية التي أوجبت الإصلاح المحاسبي في الجزائر	102
المطلب الثاني: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في إطار الإصلاح المحاسبي	105
1. بداية أعمال الإصلاح المحاسبي	106
2. التفسيرات المقدمة من قبل لجنة المخطط المحاسبي الوطني	107
المطلب الثالث: مراحل الإصلاح المحاسبي من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	108
المطلب الرابع: توجه الجزائر بشأن خيارات الإصلاح المحاسبي	110
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	113
المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	113
1. مفهوم النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية)	114
2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	115
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة	116
المطلب الثالث: الفرضيات والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي	117
1. الفرضيات الأساسية في النظام المحاسبي المالي	117
2. المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي	119
المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومة المالية ضمن القوائم المالية	124
1. القابلية للمقارنة	124
2. القابلية للفهم (الوضوح)	125
3. الملائمة	125
4 . الموثوقية (المصداقية)	126
المبحث الثالث: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النموذج المحاسبي الجزائري	129
المطلب الأول: نظرة حول طبيعة القياس في المحاسبة	129
1. تعريف القياس	129
2. معايير القياس المحاسبي	131
3. أساليب القياس المحاسبي	135
المطلب الثاني: القاعدة العامة للقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي	137
1. القاعدة العامة في تقييم عناصر القوائم المالية	139

2. المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة	143
3. معالجة فارق إعادة التقييم للتثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة (طريقة إعادة التقييم)	144
المطلب الثالث: تصنيف الأحداث الاقتصادية المعينة بالقياس المحاسبي	146
1. الأحداث الاقتصادية	147
2. نتائج الأحداث الاقتصادية	149
المطلب الرابع: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	150
1. الإقرار بعناصر القوائم المالية	150
2. قياس عناصر القوائم المالية	152
خلاصة الفصل	170
الفصل الثالث: متطلبات العرض والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	171
المبحث الأول: ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي	172
المطلب الأول: عموميات حول الإفصاح في القوائم المالية	172
1. لمحة تاريخية حول الإفصاح	172
2. مفهوم وطبيعة الإفصاح في القوائم المالية	176
المطلب الثاني: الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح	182
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح بالقوائم المالية	184
1. عوامل تتعلق بطبيعة واحتياجات المستخدمين من المعلومات	185
2. عوامل بيئية	186
3. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية	187
المطلب الرابع: ضرورة تحقيق الشفافية والإفصاح في القوائم المالية	188
المبحث الثاني: الهيئات القانونية والتنظيمية المشرفة على عملية الافصاح في القوائم المالية	191
المطلب الأول: منهجية الانتقال نحو تجربة الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي	192
1. كيفية تسيير التغيرات التي أحدثها تطبيق النظام المحاسبي المالي	192
2. التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي	194
المطلب الثاني: لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة كهيئة تنظيمية مشرفة على عملية الإفصاح في القوائم المالية	196

1. تعريف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها(COSOB)	197
2. مهام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها(COSOB)	198
3. علاقة لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة مع مندوبي الحسابات	199
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الافصاح وفق لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة	201
المطلب الرابع: اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لتحقيق متطلبات الافصاح في القوائم المالية	204
1. اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة	205
2. لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي	208
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي	210
المطلب الأول: متطلبات الإفصاح بالنسبة لقائمة الميزانية	210
1. تعريف الميزانية	211
2. عناصر قائمة الميزانية	212
3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لقائمة الميزانية	2015
المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح بالنسبة لحساب النتائج	218
1. تعريف حساب النتائج (قائمة الدخل)	218
2. عناصر قائمة حساب النتائج	219
3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول حسابات النتائج	224
المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)	224
1. تعريف جدول سيولة الخزينة (تدفقات النقدية)	225
2. طرق عرض جدول سيولة الخزينة	226
3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول سيولة الخزينة	230
المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة والملحق المتمم للقوائم المالية	232
1. متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة	232
2. متطلبات الإفصاح بالنسبة لملحق الإيضاحات المتمم للقوائم المالية	235
خلاصة الفصل	240

الفصل الرابع: توفيق المؤسسات في تحقيق الإفصاح ضمن قوائمها المالية – دراسة عينة من المؤسسات –	
تمهيد	241
المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة استبيان الدراسة	242
المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان	242
المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان	243
1. القسم الأول: السمات الشخصية	243
2. القسم الثاني: مجالات ومحاور الاستبيان	244
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان	245
1. اختبار صدق الاستبيان	245
2.ثبات الاستبيان	252
3. معايير قياس الاستبيان	253
المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية	254
المطلب الأول: نشر وإدارة استمارة الاستبيان	254
المطلب الثاني: مصادر جمع البيانات ومجتمع الدراسة	256
1. مصادر جمع البيانات	256
2. مجتمع وعينة الدراسة	256
المطلب الثالث: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة	257
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	257
المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث	257
المطلب الثاني: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية	259
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	268
1.اختبار الفرضية الأولى	269
2. اختبار الفرضية الثانية	287
3.اختبار الفرضية الثالثة	293
4. اختبار الفرضية الرابعة	304
5. اختبار الفرضية الخامسة	307
خلاصة الفصل	319
الخاتمة العامة	320

قائمة المراجع	331

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الإطار المفاهيمي المحاسبي	47
02	حجج الإطار المفاهيمي المحاسبي	48
03	التدفقات المتداولة من طرف الأعوان مع محيطهم	71
04	التدفقات المادية المتبادلة من طرف الأعوان المنتجة	71
05	ميزانية السيولة (الذمة) –Bilan-Liquidité (Patrimonial)	81
06	الميزانية الوظيفية (Bilan fonctionnel)	85
07	ميزانية مجموع الأموال («Bilan «pool de fonds)	87
08	توزيع افراد العينة حسب المستوى	260
09	توزيع افراد العينة حسب التخصص	261
10	توزيع افراد العينة حسب الشهادات المهنية المكتسبة	262
11	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	264
12	توزيع افراد العينة حسب اطلاعهم على قواعد التقييم والافصاح وفق (SCF)	265
13	توزيع افراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي	266
14	توزيع افراد العينة حسب طبيعة المؤسسة	268

فهرس الجـداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الخصائص الأساسية للنظم المحاسبية القارية والأنقلوساكسونية	09
02	مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال	68
03	المستخدمين الأساسيين لحسابات المؤسسة	95
04	جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة (Par Nature)	221
05	جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة (Par Fonction)	222
06	أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة	227
07	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	229

08	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	230
09	جدول التغير في الأموال الخاصة	232
10	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	246
11	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال	247
12	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال	248
13	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال	249
14	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال	250
15	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال	251
16	يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	252
17	درجات مقياس ليكرت للاستبيان	253
18	طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة	259
19	المستوى	260
20	التخصص	261
21	الشهادة المهنية المكتسبة	262
22	سنوات الخبرة المهنية	263
23	الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)	264
24	اجراء تكوين في النظام المحاسبي المالي	265
25	طبيعة المؤسسة	266
26	يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي المتعلقة بردود المؤسسات فيما يتعلق بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	270
27	يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	274
28	يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي، المتعلقة بردود المؤسسات حول تطبيق متطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي	280

	المتعلقة بالقياس عناصر قوائمها المالية	
29	يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات متطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر قوائمها المالية	283
30	يوضح النسب المئوية لردود المؤسسات حسب طبيعتها في تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	288
31	يوضح نتائج اختبار كاي تربيع (كا2)، لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	291
32	يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي، المتعلقة بردود المؤسسات حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي	294
33	يوضح نتائج اختبار الإشارة، لمعرفة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي	296
34	يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي المتعلقة بردود المؤسسات حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	298
35	يوضح نتائج اختبار الاشارة لمعرفة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	301
36	يوضح نتائج اختبار كروسكال وليز (Test Kruskal Wallis)، لمعرفة مدى اتفاق المؤسسات حسب طبيعتها في الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية	305
37	يوضح النسب المئوية المتعلقة بردود المؤسسات حول مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي	308
38	يوضح نتائج اختبار الاشارة لمعرفة مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي	310
39	يوضح النسب المئوية المتعلقة بردود المؤسسات حول مدى سهولة او صعوبة الافصاح عن الاحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	312

40	يوضح نتائج اختبار الاشارة، لمعرفة مدى سهولة او صعوبة الافصاح عن الاحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	314

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان باللغة العربية	337
02	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية	344
03	مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS	352

مقدمة

تمهيد:

تبنت الجزائر إصلاحات اقتصادية جذرية منها إنشاء البورصة و إخضاع المؤسسات لقوانين اقتصاد السوق و كذا خصخصة المؤسسات العمومية وجلب الاستثمارات الأجنبية والاندماج في الاقتصاد العالمي، وظهر النظام المالي والمحاسبي ليجسد هذه الإصلاحات، إذ أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي خاصة تلك التي لها شكل الشركة التجارية، سواء أكانت ملكيتها خاصة أو عامة، بحاجة ملحة إلى الخدمات المحاسبية والرقابية الجيدة والتي تنتجها مصالحها المتخصصة أو باللجوء إلى مكاتب ومراكز وهيئات المحاسبة والمراجعة المستقلة.

ويهدف هذا النظام إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي نتجت عن الإصلاحات الاقتصادية والمالية، والتي بدأت منذ فترة مع ظهور تيار العولمة والارتباطات الجديدة للجزائر في الاقتصاد الدولي، خاصة مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، وإضافة على ذلك فهي تهدف أيضا إلى تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين أو الدوليين الحاليين أو في المستقبل؛ هذين الآخرين قد مارسا ضغوطا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي وضع في فترة سابقة تناسب الوضع الاقتصادي الاشتراكي.

وانسجاما مع الهدف الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة على المستوى الدولي، سعى مجلس المحاسبة الوطني على السير في منحى التوحيد المحاسبي في الجزائر عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، مع مراعاة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وللارتقاء بمستوى المحاسبة في الجزائر وخدمة الاقتصاد الوطني، وجعل التقارير المالية تلبي احتياجات الوحدة الاقتصادية، ومستخدمي التقارير المالية، والجهاز الضريبي، فضلا عن كونه يتناول مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

في هذا الصدد أصبح المجلس الوطني للمحاسبة في إطار عملية التنسيق وتطوير مهنة المحاسبة له صلاحية القيام بمجموعة من المهام، كالمساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وكذا تحسين مستوى المهنيين، أيضا متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي والتحديث المستمر لمهنة المحاسبة والعناية بها، ولا سيما بإجراء

دراسات في مجال المحاسبة وشتى الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها، كما أن له مهمة مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية حول القواعد المحاسبية الجديدة، والقيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ومن هنا يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي تغييرا كليا للمرجعية الذي لا يقتصر فقط على ممارسة بسيطة للإصلاح المحاسبي، كون أن هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية (المعايير المحاسبية الدولية، معايير التقارير المالية الدولية)، وانه لا يقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات، فالنظام المحاسبي المالي قد ادخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، نظم التقييم والتقييد المحاسبي، بالإضافة إلى طبيعة إعداد القوائم المالية وفحواها.

وهذا ما جعل تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر بمثابة التحدي الحقيقي للمؤسسات الجزائرية، خاصة منها الشركات المسعرة في البورصة، التي أصبحت في خضم هذا القانون تدرك تمام الإدراك هذه التغييرات الهامة التي ترتبت على هذا النظام الجديد وعملت جاهدة على الاستعداد لذلك، ومن دون شك فان تحقيق هذا الانتقال يختلف من شركة إلى أخرى حسب حجمها، ومدى الجدية المتخذة من قبل طاقم المديرية العامة و الهياكل الداخلية ومشاركتهم في تحقيق مرحلة الانتقال بالشكل المطلوب يضمن وجود تنظيم محاسبي داخل المؤسسة يستجيب للأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة، وكذا بإشراك مهنيين داخليين أو خارجيين يمتلكون كفاءات ومؤهلات ومرجعية حول المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

لذا فإن تحقيق النجاح لهذه الشركات يتطلب إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها وفق ضوابط ومعايير تجد قبولا عاما وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية، ولا شك أن غياب مثل هذه المعايير قد يعرض المعلومات التي تعدها وتوصلها الوحدات الاقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية، علاوة على عدم إمكانية الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات المحاسبية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية التي تختلف فيما بينها في أسس وقواعد إعداد وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية.

كما لعب التأثير الجوهري للشركات المتعددة الجنسيات على وضع وسن الكثير من القوانين والتشريعات الجديدة التي تتطلب إفصاحات إضافية في السنوات الأخيرة، مما يجعل دراسة الإطار التشريعي والتنظيمي للإفصاح الذي يعمل ضمنه النظام المحاسبي أكثر أهمية من السابق، في حين يرى البعض أن واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عموما يفتقر إلى الرؤية الإستراتيجية مع غياب التخطيط السليم لتجسيد العمل المحاسبي وتحقيق متطلبات الإفصاح وفق قانون النظام المحاسبي المالي، ضف إلى ذلك غياب الدراسات الاقتصادية حول هذا النظام في ظل ضعف تكنولوجيا المعلومات المستعملة في المؤسسات الجزائرية، مما يفترض أن يراعى تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه، وكذا تأهيل قطاع المؤسسات و أنظمة التسيير للتوافق مع متطلبات هذا النظام المحاسبي المالي.

وبالاعتماد على ما سبق، ارتأينا ضرورة العمل في هذا البحث، والذي سوف نحاول من خلاله استكشاف واقع تطبيق هذا النظام على عينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ومدى نجاحها في تحقيق متطلبات الإفصاح ضمن قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

أولا- إشكالية البحث:

من خلال ما سبق نجد أن الدولة الجزائرية تبنت النظام المحاسبي المالي كوسيلة أو أداة للإجابة على بعض القضايا والمشاكل المحاسبية المطروحة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني السابق، والذي تم العمل به لفترات طويلة بالمؤسسات الجزائرية، كون أن النظام المحاسبي المالي المعتمد يساير معايير محاسبية دولية تتضمن آليات تساعد على تفعيل مختلف المعاملات الدولية التي تعقدها الجزائر مع مختلف المؤسسات الأجنبية.

ومن جانب آخر أصبحت المؤسسات لا تقتصر في البحث عن الموارد المالية الجديدة على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق العالمية التي تشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة لذلك أدى ظهور احتياجات إضافية لدى المؤسسات في التمويل من القطاع الخاص بعد تحول مهمة الدولة في الكثير من البلدان من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه، فأصبح لزاما أمام المؤسسات الوطنية وخاصة منها الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية، استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية

دولية، ما يتيح لها فرصة تحقيق طموحات المتعاملين الاقتصاديين وجلب أنظار المستثمرين المحليين والأجانب.

ومن هنا يعتبر الكثيرون ممن تبنوا فكرة تطبيق النظام المحاسبي المالي، يراهنون على الإطار المفاهيمي الذي جاء به هذا النظام، الذي حدد الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في إعداد القوائم المالية، وكذا قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي التي تتشكل من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية.

وبالتالي إذا كان هذا النظام سيتيح للمؤسسات إمكانية معالجة مجموعة من الأحداث والعمليات المالية لم يكن بالإمكان إدراجها في المخطط المحاسبي السابق، نذكر منها على سبيل المثال:

- معالجة تدني قيمة التثبيتات المادية وإدراجها في الحسابات.
- معالجة مزايا ومنافع المستخدمين.
- إدراج العمليات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي والعقود طويلة الأجل.
- الاعتراف بالضرائب المؤجلة.
- معالجة العمليات المتعلقة بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية ...الخ.

وتأسيسا على ما تقدم يمكن القول بان القوائم المالية التي سوف تقدمها المؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الحالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، خصوصا في مدى قدرة المؤسسات على عملية إعداد وتجهيز قوائمها المالية وبان تفصح عن المعلومات التي تحقق مصالح مستخدميها وتساير البعد الدولي الجديد وبالتالي توحيد عملية الإفصاح عن المعلومات المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن وهنا جاء التساؤل الرئيسي لهذا البحث كالآتي:

إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

*** الأسئلة الفرعية لإشكالية البحث:**

لمعالجة الإشكالية البحثية المطروحة قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية ضمن مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؟
2. هل يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)؟
3. هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؟
4. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)؟
5. هل يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر؟

ثانيا- فرضيات البحث:

كإجابة مبدئية على تساؤلات البحث، قمنا بصياغة الفروض الآتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

- ✓ **الفرضية الأولى:** لا تطبق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.
  - وسيتم التحقق من قبول أو رفض صحة هذه الفرضية من خلال تقسيمها الى فرضيتين فرعيتين كالآتي:

الفرضية الفرعية (01): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الفرعية (02): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة للإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن قوائمها المالية.

- ✓ **الفرضية الثانية:** لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).
- ✓ **الفرضية الثالثة:** لا تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.
  - وسيتم التحقق من قبول أو رفض صحة هذه الفرضية من خلال تقسيمها الى فرضيتين فرعيتين كالآتي:

الفرضية الفرعية (01): لا تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الفرعية (02): لا تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

- ✓ **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).
- ✓ **الفرضية الخامسة:** لا يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر.

ثالثا- أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من الأهمية التي تحظى بها القوائم المالية في ذاتها وقدرتها على تعزيز الثقة بينها وبين الأطراف المتعاملة معها بما تقدمه من معلومات تكون صادقة وغير مضللة وذلك من خلال الإفصاح عنها لتحقيق متطلبات الأطراف المستخدمة لها، كذلك تظهر أهمية هذه الدراسة في أنها حلقة وصل بين الفكر المحاسبي والواقع العملي للممارسة المهنية، وبالتالي ستكون دليل للمهتمين بمجال المحاسبة من متخذي القرار أو الأكاديميين والمهنيين في تقييم واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال السنوات الأولى من تطبيقه، وكذا تعريف المدراء الماليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية استخدام القواعد والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و الاطلاع عليها، خصوصا في مجال القياس والتقييم المحاسبي لأصول وخصوم الوحدة الاقتصادية كموضوع له تأثير في مخرجات القوائم المالية التي تعد أحد المصادر المهمة للمعلومات التي يحتاجها العديد من الأطراف الداخلية والخارجية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي، لاسيما وأن الجزائر أمضت ميثاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي وبدأت العمل به، وكذا الاستعداد للانضمام لمنظمة التجارة الدولية في إطار سياسة توجه الاقتصاد الجزائري نحو جذب الاستثمارات العربية والأجنبية.

رابعا- دوافع اختيار موضوع البحث:

من خلال الاستطلاع الأولي للباحث حول المواضيع المتعلقة بعملية الإصلاح المحاسبي التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، سواء بالرجوع إلى الأدبيات والأطروحات الفكرية التي تناولت هذا النظام، أو من خلال التطبيقات العملية لهذه المؤسسات من خلال ممارسة الباحث لمهنة المحاسبة والاحتكاك الكبير بمهني هذا المجال الذي استمد منهم الكثير في الإحاطة بأهم القضايا والمسائل المحاسبية المطروحة في الجانب العملي، بالإضافة إلى ذلك فان هذه الدراسة تزامنت مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال قرار وزارة المالية المتمثل في التعليمة الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 و المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010، ومن هنا جاء هذا البحث لإلقاء مزيدا من الضوء على مرحلة ما بعد انتقال المؤسسات الاقتصادية إلى تجربة المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، ومعرفة مدى قدرة هذه المؤسسات على تطبيق المفاهيم وقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي

المالي، وصولا إلى إعداد تقارير وقوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية تعكس الصورة الصادقة لوضعيتها المالية من قبل مستخدميها.

خامسا- أهداف الدراسة:

محاولة معرفة قدرة ونجاح المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تطبيقها للنظام المحاسبي المالي بما جاء به من مبادئ وأفكار وصولا إلى قوائم مالية تفصح عن مصداقية وشفافية المعلومات، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

1- الوقوف على مدى انسجام القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر مع متطلبات الإفصاح وقواعد التقييم المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

2- التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات في الجزائر، ومدى الاختلاف في هذه الممارسات بين فئة المؤسسات الوطنية، الشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

3- التعرف على مدى نجاح المؤسسات في الجزائر بتطبيق القوانين والتشريعات التي جاءت في إطار مسك محاسبة مالية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

4- التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد الإفصاح والتقييم المحاسبي ومدى تمكن المؤسسات من تجسيدها على أرض الواقع.

5- التعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لعينة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

سادسا- المنهج المستخدم في البحث:

بغية تحقيق أهداف الدراسة قامنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية لمعالجة جوانب موضوع البحث، أما الفصل التطبيقي فكان الغرض منه معرفة آراء أفراد العينة من مدراء ورؤساء دائرة المالية والمحاسبة في مدى توفيق المؤسسات التي تنشط في الجزائر بالإفصاح عن مختلف الأحداث والعمليات المالية ضمن قوائمها المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الإطار تم جمع البيانات اللازمة من خلال إجراء مقابلة مع عينة المدراء الماليين لهذه المؤسسات باستخدام استبيانات (Les Questionnaires) تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج

الإحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Science V.20). وبالتالي هذا البحث سيكون دراسة استكشافية، من خلال البحث والاطلاع على جميع القوانين والتشريعات التي تتعلق بالنظام المحاسبي المالي ومحاولة اكتشاف واقع استخدامها والالتزام بها من قبل عينة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، التي تم تقسيمها من خلال هذه الدراسة إلى ثلاثة فئات، تمثلت في عينة المؤسسات الوطنية، والشركات التي لها قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات.

سابعا- حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة وقتها ومكانها ومجالها التطبيقي، أما فيما يخص البعد الزمني فيتوافق سياق التحليل في بحثنا هذا مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010، ويقتصر مكانها على عينة المؤسسات الوطنية والشركات التي تملك أسهم وسندات مدرجة في بورصة الأوراق المالية، بالإضافة الى عينة المؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، أما مجال هذه الدراسة فيتمثل في مدى تحقق إفصاح القوائم المالية لعينة المؤسسات المذكورة سابقا من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثامنا- الدراسات السابقة:

لقد وجد الباحث بعض الدراسات ذات الصلة بشكل أو بآخر بموضوع الدراسة الحالية في حدود اطلاع الباحث كما يلي:

I- الدراسات باللغة العربية:

1- أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث مداني بن بلغيث، جامعة الجزائر، 2004، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية، حيث قام باستعراض بعض نماذج التوحيد المحاسبي وفق الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبي، كما سلط الضوء على التجربة الجزائرية ومتطلبات الإصلاح المحاسبي ضمن مسار التوحيد المحاسبي، وخلصت الدراسة إلى أن هناك إدراك قوي وإجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر، وبالتالي أوصى بأن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يعد أمرا ضروري الضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

2- الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث شعيب شنوف، جامعة الجزائر، 2007، حيث سعى الباحث من خلالها إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين، كما تعرض الباحث إلى المشاكل التي تواجه الشركات المتعددة الجنسيات في هذا المجال، كما يقترن هذا البحث بالتطبيق الميداني على شركة «بريتيش بتروليوم» الدولية والرائدة في ميدان المحروقات. وخلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المقدمة غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية، وهو ما يمثل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات، مما يقتضي توفيق الممارسة المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية، وعليه أوصى الباحث بضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي باعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية.

3- ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث آيت محمد مراد، جامعة الجزائر، 2008، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى تأييد ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وخلصت هذه الدراسة إلى أن دوافع الإصلاح المحاسبي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، وان قرار عملية الإصلاح المحاسبي كان قرارا صائبا، و عليه أوصى بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة أجل التطبيق الفعال لهذا النظام و تحقيق أهدافه، فالإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الاقتصادي و المالي، إصلاح مناهج التعليم...إلخ).

4- التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية و أثره على مهنة المدقق: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث حواس صلاح، جامعة الجزائر، 2008، تطرق الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المحاسبة والتدقيق، وأوصى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن عملية تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن تستجيب لتطورات الأسواق المالية واحتياجات المستثمرين بما يضمن زيادة كفاءة السوق المالي

ويقلل من تكاليف جمع رأس المال، وكذا تقليل فجوة المعرفة بين مجال المحاسبة والتدقيق وزيادة الخبرات والممارسات المحاسبية فيما بينها.

5- مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية (دراسة اختيارية دولية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية إدارة الأعمال، من إعداد الباحث توفيق جوادي، جامعة الجنان بطرابلس، لبنان، 2009، تطرق صاحبها إلى مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة اختبارية دولية مقارنة، وخلصت الدراسة إلى أن توافق البيئة الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية انطلاقا من النظام المحاسبي المالي الذي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير الدولية، نتيجة اعتماده على الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية رغم وجود بعض الفوارق التي يجب تصحيحها وتداركها، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

6- المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط المحاسبي الوطني ومعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، من إعداد الباحثة زينب حجاج، جامعة البليدة، 2009، حاولت الباحثة من خلالها تسليط الضوء على المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المخطط الوطني للمحاسبة وحسب المرجعية المحاسبية الدولية، وحسب النظام المحاسبي المالي، كما تناولت بعض نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، ثم عرض كيفية معالجة معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات، وأهم المستجدات التي جاءت بها، ومعرفة إمكانية النظام المحاسبي المالي الجديد من سد الثغرات الموجودة في الممارسة المحاسبية المطبقة منذ 1976، وكيفية تأثير هذا النظام على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

7- مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية: دراسة استبيانية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث سعيداني محمد السعيد، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014، حاول من خلالها الباحث معرفة مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة باعتبار القواعد والأحكام التي جاء بها هذا النظام جديدة على بيئة هذه المؤسسات، كما تطرقت الى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من اجل تفعيل نظام المعلومات المحاسبي، مع الإشارة إلى إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف الاستفادة من التجربة

الدولية من اجل الارتقاء بمستوى أداءها خاصة في الجانب المحاسبي. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج عن طريق الاستعانة بالاستبيان تقضي بضرورة تكثيف الدورات التكوينية، حتى يتم تجاوز الصعوبات الناجمة عن تطبيق هذا النظام، وضمان الاستفادة من المزايا التي يحققها.

8- تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث عمراني أمين، جامعة الجزائر، 2013، حاول من خلالها الباحث إبراز بعض النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وتسليط الضوء على محتويات النظام المحاسبي المالي من خلال استعراض كيفية إعداد وعرض القوائم المالية، وقواعد التقييم المحاسبي التي جاء بها هذا النظام، بالإضافة الى صعوبات ومزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي على عينة من المؤسسات الاقتصادية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن أهداف المخطط المحاسبي الوطني أصبحت لا تتماشى مع احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية، وان عملية الانتقال للنظام المحاسبي المالي ستؤثر على وظائف المؤسسة، كما بينت الدراسة أن المؤسسات الاقتصادية غير جاهزة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الآجال المحددة.

9- النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث بن بلقاسم سفيان، جامعة الجزائر، 2010، حاول الباحث من خلالها تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي و تحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع بما يتماشى مع العولمة و تطور الأسواق المالية، و من بين ما توصل إليه الباحث هو ضرورة اعتماد الأنظمة المحاسبية للاستجابة لمتطلبات اتخاذ القرار في إطار البيئة المتميّزة بأسواق حرة وبحركية في عملية الاستثمار والتوظيف و المخاطرة، والاعتماد على محاسبة تعكس تغيرات القيمة و تحدد آثارها على قواعد الاستثمار وعلى معطيات المركز المالي للمؤسسات.

10- تقييم تجربة الجزائر في إعادة تقويم الأصول الثابتة القابلة للإهلاك: دراسة تحليلية ميدانية، من إعداد الباحثة نجوى بلقاسم عبد الصمد، 2009، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طريقة إعادة تقويم الأصول كمدخل لمحاسبة التضخم وتتبع وتقييم المراحل والإجراءات المتخذة في المؤسسات العمومية الجزائرية لإعادة تقييم الأصول الثابتة والأهداف المرجوة منها، وأظهرت نتائج الدراسة أن إعادة تقويم

الأصول الثابتة المستهلكة دفتريا أو على وشك الاهتلاك وما تزال تعمل بالطاقة الإنتاجية نفسها مما يجعل الحسابات تعطي صورة أكثر واقعية وأن أساس التقييم الموحد سيسهل إجراء مقارنة أداء المؤسسات، وتمكن إعادة التقييم المؤسسات من إعادة التوازن لوضعيتها المالية من دون أن تأثر سلبا في نتائج المؤسسات، وأوصت الدراسة الجهات المخولة بالتشريع بإجراء دراسة عميقة في إطار محددات القوانين الأخرى للتقليل من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات جراء تطبيقها لإعادة التقييم مع مشاركة ذوي الاختصاص في اختيار الأرقام القياسية المناسبة التي تعد على أساسها معاملات إعادة التقييم في ضوء التطبيقات السابقة.

11- تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث شناي عبد الكريم، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، حيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحديد أوجه التقارب والاختلاف بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، واستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية، وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية، وتوصل الباحث إلى أن القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي ستؤدي إلى تحسين و مقارنة المعلومة المالية التي ستكون كاملة و صادقة وواضحة، تشجع المستثمرين على الاستثمار والاطمئنان على أموالهم وكذا إنتاج وثائق مالية قليلة تسهل من قراءة و شرح الأرقام والنتائج، الأمر الذي يمكن الوحدة من اتخاذ القرارات الصحيحة، و رسم السياسات، و الإشراف و متابعة التنفيذ، و تقييم الأداء.

12- انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث نوي الحاج، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2008، يهدف البحث إلى إبراز انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية وما تضمنته من خصائص نوعية للمعلومة المالية الجيدة وتحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتوصل الباحث إلى أن الاختلاف وتعدد نظريات المحاسبية والتباين بين بعض المبادئ يوضح مدى الاهتمام المتزايد بالمحاسبة محليا ودوليا واستمرار التطور الذي مازالت تتطلبه المعرفة المحاسبية كما توصل إلى أن المؤسسات التي تريد ممارسة العمل خارج حدودها الوطنية عليها أن تستجيب لمتطلبات ذلك، بإعداد قوائمها المالية تبعا لما هو محدد ضمن معايير المحاسبة الدولية ووجد أن القوائم المالية مترابطة فيما بينها، فالتغييرات في الأصول

والخصوم التي نشاهدها في الميزانية تظهر أيضا في عنصري الإيرادات والمصروفات المدرجين في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)، واللذين تنتج عنهما الأرباح أو الخسائر التي تحققها المؤسسة، ولكن التدفقات النقدية توفر مزيدا من المعلومات عن الأصول النقدية المدرجة في الميزانية وتكون على علاقة وثيقة بها.

13- تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة -وحدة الأعمدة والجلفنة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، من إعداد الباحثة أمينة زغمار، جامعة الجزائر، 2010، تدور إشكالية هذا البحث حول كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية تسيير المرحلة الانتقالية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بنجاح وما هي أهم الصعوبات والتحديات التي يمكن أن تواجهها المؤسسات في الجزائر، ومن جانب آخر تحديد كيفية الانتقال ومتطلبات عملية الانتقال من المخطط السابق إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، كما يهدف إلى تقييم المرحلة الانتقالية من أجل تحديد الصعوبات والمشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسات ومن ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية والحلول للمؤسسات التي واجهت صعوبات أو وقعت في أخطاء، خلال عملية الانتقال بضمان بداية تطبيق سليمة للنظام المحاسبي المالي الجديد. وخلصت هذه الدراسة إلى أن عملية الانتقال أثرت على التنظيم الداخلي للوحدة الاقتصادية والانتقال من المنظور القانوني الى المنظور المالي، وان هذا الانتقال يجب أن يتم وفق إستراتيجية تعالج كافة الجوانب المتعلقة بهذه العملية عبر مخطط زمني مدروس قد يستمر لعدة سنوات، وبالتالي أوصت الدراسة بأخذ الوقت اللازم لدراسة الخيارات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي في هذا المجال.

14- القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية: دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث قادري عبد القادر، جامعة يحي فارس المدية، 2009، حيث تطرق الباحث إلى مضمون القياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري ومقارنته مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية، كما تناول أسس وإجراءات القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية مع إبراز مختلف البدائل المتاحة في عملية القياس المحاسبي، وخلصت الدراسة إلى أن الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية يصب في توفير معلومات محاسبية مالية تفيد متخذي القرار خاصة على المستوى الدولي كما توصل إلى أن متطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي تختلف عن متطلبات القياس المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية

الدولية، كما أوصى الباحث من خلال نتائج دراسته بضرورة تبني إصلاحات أخرى للوصول بالإصلاح المحاسبي إلى مبتغاه، منها تطوير بورصة الجزائر بالإضافة إلى تنظيم أسواق أخرى ترقى لمصف السوق النشطة.

15- أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في تنشيط سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التجارية، من إعداد الباحثة فكير سامية، جامعة الجزائر، 2009، الهدف من هذا البحث هو معرفة الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي ومحاولة ربط التطور الاقتصادي للدول العربية وخاصة الجزائر باستيعابها، كما سلط البحث الضوء على سوق الأوراق المالية وأهمية النظام المحاسبي المالي في تنشيطها. وخلصت هذه الدراسة الى انه توجد العديد من الصعوبات والمشاكل التي تقف أمام استيعاب سوق الأوراق المالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي تتعلق بخصائص الاقتصاد الجزائري من جهة، ومن جهة أخرى بالنظام المحاسبي المالي في حد ذاته.

16- استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة قريف الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، من إعداد الباحث مرحوم محمد الحبيب، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2011، يدور موضوع بحثها حول عرض المقاربة النظرية لتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، مع تدعيمه بدراسة ميدانية للانتقال للمرة الأولى من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، من طرف كيان متوسط وصغير الحجم. وخلصت الدراسة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له انعكاسات على شتى المجالات بما فيها السياسية، القانونية، التربوية والاقتصادية، ناهيك عن الآثار المباشرة المترتبة على الكيانات الاقتصادية باعتباره معنية بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي. كما أوصى الباحث بضرورة تكييف المنظومة التشريعية مع النظام المحاسبي المالي وجعله يتلاءم مع التشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري، بالإضافة إلى مسايرة التطور المستمر في المعايير المحاسبية مع الأخذ في عين الاعتبار لخصوصيات البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر.

17- أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في علوم التجارية، من إعداد الباحث بوعلام صالحي، جامعة الجزائر، 2010، وكان موضوع هذه الدراسة يدور حول أعمال إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي،

في ظل البيئة الحالية للمحاسبة في الجزائر، مع إبراز السبل الكفيلة بتفعيل وإنجاح عملية الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد. وخلص الباحث إلى أن نجاح الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، يكون مبنيا على حصر المتطلبات الضرورية للانتقال ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.

18- طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية: دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث هني محمد فؤاد، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2012، حاول من خلالها الباحث إبراز طرق التقييم المعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة والطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي وتحديد الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق طرق التقييم الجديدة على القوائم المالية للمؤسسة. وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك أوجه اختلاف وتشابه بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في مجال التقييم والقياس المحاسبي، وبالتالي أهم ما أوصى به الباحث هو تطوير أنظمة المعلومات الخاصة بالمؤسسات كي تصبح قادرة على رصد المعلومات الخارجية المهمة للمؤسسة والتي تساعدها في التقييم المحاسبي.

19- القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، من إعداد الباحث عوادي نعمان، جامعة باجي مختار عنابة، 2012، ويهدف البحث إلى بيان مختلف طرق قياس الأصول وأثره على التمثيل الصادق للمركز المالي للمشروع بما يلبي رغبة مستخدمي قائمة المركز المالي، كما يسلط الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق.

20- إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةIFRS for SMEs:دراسة ميدانية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لسنة 2010، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، من إعداد الباحثة أمال مهاوة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010، حيث عالجت هذه الدراسة إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفقا لما جاء به معيار المحاسبة الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، بهدف الاستفادة من هذه التجربة الدولية في إعداد نظم محاسبية تراعي الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقاريرالمالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومحاولة تقييم واقع وخصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية والمساهمة في

تصور نظام مبسط لها وفقا لاحتياجاتها المحاسبية. وخلصت الدراسة إلى أن تبني معيار IFRS for SMEs، يمثل فرصة للدول النامية في إرساء نظم محاسبية مبسطة تتوافق مع احتياجاتها الخاصة، كما أوصى الباحث بان يتم الإسراع بعملية تحين النظام المحاسبي بالرجوع إلى التجربة الدولية IFRS for SMEs، من خلال التفكير والانطلاق في تحديد الجوانب التي تحتاج إلى تحيين وتعديل بما يتلاءم مع النسيج المؤسساتي في الجزائر وطبيعة بنيتها الاقتصادية والاجتماعية.

21- تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة- مذكرة ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث سليم بن رحمون جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، عالجت موضوع تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي، بهدف الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح لايفي باحتياجات مختلف مستعملي القوائم المالية إلى النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010.وخلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية / IAS IFRS، من خلال النظام المحاسبي مالي،مشروعا مثيلا وأمر لابد منه.

II- الدراسات باللغة الأجنبية:

1. **Les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS) et leur application en Algérie -Cas du système comptable et financier algérien (SCF).**

مذكرة دكتوراه في علوم الاقتصادية، من إعداد الباحث لخضر خلاف، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013، تطرق فيها الباحث إلى التطورات المحاسبية للنماذج المحاسبية المطبقة في البيئة الاقتصادية الجزائرية قبل وبعد الاستقلال، وبين الباحث من خلالها أسباب اعتماد المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، مبينا مزايا وعيوب هذا النموذج، ثم سلط الضوء على النظام المحاسبي المالي كنموذج ثالث تم اعتماده من خلال القانون الصادر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ومدى تقارب هذا الأخير مع المعايير المحاسبية الدولية.

2. **Le projet du nouveau système comptable Algérien: Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS.**

مذكرة ماجستير في علوم التسيير، من إعداد الباحث سمير مرواني، المدرسة العليا للتجارة، 2007، تطرقت هذه الدراسة بعد التعرض إلى المحاسبة ومبادئها، إلى التوافق المحاسبي الدولي ثم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر التي نتجت عن نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كما عالجت برمجة التطبيق والتحضير للنظام المحاسبي المالي الجديد، من حيث الإطار القانوني ومهنة المحاسبة والانعكاسات الجبائية من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، ومدى تحضير المؤسسات له، واختتمت بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة.

3. **Impact du passage aux normes IFRS sur la perception et l'analyse de l'information financière.**

مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية، من إعداد الباحثة صبيحة سليماني، جامعة الجزائر، 2011، وكان الهدف من هذا البحث هو إبراز أثر التغير في السياسة المحاسبية والمراجع المحاسبية على العرض، والإفصاح، وجمع وتحليل المعلومات المالية والمحاسبية. وكانت نتائج هذا البحث تظهر على وجه الخصوص أن عرض المعلومات المالية والمحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الكندية (PCGR)، والمخطط المحاسبي الجزائري مختلف كثيرا.

تاسعا- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة، إلى أن أهم ما يميزها عن الدراسات السابقة، هو أنها سلطت الضوء على مجموعة من عينة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ومكونة من ثلاثة فئات، تمثلت في فئة المؤسسات الوطنية، فئة الشركات التي تملك قيم مسعرة في بورصة الأوراق المالية، وفي الأخير فئة المؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، والتي ينطبق عليها العمل بقانون النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أن هذه المؤسسات تنوعت بين المؤسسات الكبرى التابعة لمديرية كبرى المؤسسات، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التابعة لوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والشركات التابعة لوصاية لجنة مراقبة وتنظيم عمليات البورصة (COSOB).

عاشرا- هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتحليل إشكالية هذا البحث، واختبار صحة الفرضيات المقدمة ضمن أربعة فصول مترابطة، قسمت إلى ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، حيث تناول الفصل الأول دراسة القوائم المالية، أين تم التطرق إلى عموميات حول القوائم المالية في المبحث الأول، ثم إلى الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية في المبحث الثاني، ليتناول المبحث الثالث تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، أما الفصل الثاني فقد درس الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، فجاء المبحث الأول ليلقي الضوء على مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بمختلف مراحله وتطوراته، وعرض المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بشتى تفاصيله، ليختصر المبحث الثالث القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النموذج المحاسبي الجزائري، في حين جاء الفصل الثالث تحت عنوان متطلبات العرض والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي ليشير في مبحثه الأول إلى ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي، وفي مبحثه الثاني إلى الهيئات القانونية والتنظيمية المشرفة على عملية الإفصاح في القوائم المالية، بالإضافة عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في المبحث الثالث، أما الفصل الأخير وهو الفصل الرابع فجاءت ضمنه مدى تحقيق المؤسسات الإفصاح من خلال القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات بداية من مراحل إعداد الاستبيان في المبحث الأول، ثم إلى منهجية الدراسة الميدانية في المبحث الثاني، ليختتم الفصل بالمبحث الثالث الذي عرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

أخيرا ختمنا بحثنا بخاتمة أجملنا فيها أهم نتائج البحث والتحليل للإشكالية محل الدراسة، ثم قدمنا توصيات واقتراحات نعتقد أنها ستساهم في إثراء حقل تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع اقتراح أفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء مزيد من البحوث العلمية التي يمكن أن تختبر مدى نجاح المؤسسات في الجزائر بإعداد قوائمها المالية وفقا لمتطلبات الإفصاح وقواعد التقييم المحاسبي.

إحدى عشر- محددات البحث:

يمكن إيجاز أهم محددات هذا البحث فيما يلي:

- هذه الدراسة شملت تقييم إفصاح القوائم المالية لعينة المؤسسات الاقتصادية التي ينطبق عليها العمل بأحكام القانون رقم 07-156 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، باستثناء المؤسسات المالية والتابعة لقطاع التأمينات.

- ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام، وبالخصوص المؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، بحكم طابع السرية تامة التي تتعامل بها هذه الأخيرة من المؤسسات، ومن جهة أخرى صعوبة الوصول إليها من الناحية المكانية، كونها تنشط أغلبها في قطاع المحروقات بالجنوب الجزائري، أو تنشط على مستوى المناطق الصناعية الكبرى بولايات الشمال.

- واجهنا صعوبات كبيرة في مقابلة مسؤولي المالية والمحاسبة، كونهم أكثر انشغالا في القيام بالأعمال المحاسبية، وتكليفهم بمهمات كثيرة خارج المؤسسة خصوصا فترة إعداد القوائم المالية، كون هذه الدراسة امتدت من 01 جانفي 2013 إلى غاية أواخر شهر سبتمبر وهي فترة تتم فيها الكثير من الأعمال المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية.

الفصل الأول

تمهيد:

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة، من المستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية، وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرارات المختلفة.

في هذا السياق نهدف ضمن هذا الفصل إلى تحليل القوائم المالية وبالتالي نتناول ضمنه المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

المبحث الثالث: تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

المبحث الاول: عموميات حول القوائم المالية

يعتبر إعداد و عرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي و المركز المالي لأي وحدة اقتصادية، ذلك أنّ تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية؛ وبالتالي فإن القارئ الذي يتفهم محتوى و مضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية، و هي تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية.[1]

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

إن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة تغيرات حقوق الملكية، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم المالية والجداول الملحقة والتي تعتبر الجزء المكمل للقوائم المالية. [2]

ويخضع إعداد القوائم المالية لقواعد تنظيمية صارمة، تلتزم بها المؤسسة لتوصيل المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي، وقد تقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية من خلال التقارير المالية، وليس القوائم المالية فحسب، والتي تعتبر المحور الأساسي للتقارير المالية، على سبيل المثال نذكر: تقرير مجلس الإدارة، التنبؤات المالية، الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة، ووصف الخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، أي أن التقارير المالية مفهومها أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية، فهي تضيف معلومات أخرى غير مالية لا تتضمنها القوائم المالية، لكنها مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.[3]

---

[1]- أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 77.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 13.

[3]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص ص 2-3.

1. طبيعة القوائم المالية:

إنّ مصطلح قائمة في مفهومه العام إعلان يتعلق بشكل محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما تم الإشارة إليه فيه، و بذلك تتمثل القوائم المالية في أنها إعلانا يعتقد بصحته و يتم توصيله باستخدام القيم النقدية، وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية، و التي يعتقدون أنها تعبر بعدالة عن أنشطة المؤسسة والعمليات المالية، و تعبر القوائم المالية السنوية للشركات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام، أمّا القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام (ثلاثة شهور على سبيل المثال) يطلق عليها القوائم المالية الفترية أو الدورية، و تبدو عبقرية تلك القوائم المالية و التي غالبا ما تعد في صفحات قليلة في أنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها مئات أو آلاف الصفحات التي تتكون منها السجلات و الدفاتر المحاسبية التفصيلية. [1]

ويمكن إعطاء مجموعة من التعاريف للقوائم المالية وهي:[2]

- تعريف (1): مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات".
- تعريف (2): تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية.[3]
- تعريف (3): بالنسبة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)، فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم

---

[1]- أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 77.

[2]- Jean-François Des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS Et PME**, Dunod, Paris, 2004, P12.

[3]- خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 97.

المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها.

- تعريف (4): عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (05) للمفاهيم المحاسبية أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة، وأن إعداد مجموعة مترابطة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي لهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، فالقوائم المالية تترابط مع بعضها؛ لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية، فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة، وفي أشكال محددة، وتعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين والخارجيين عند إقفال الحسابات، أما الوثائق المحاسبية و المالية التي تكون القوائم المالية تتمثل في الميزانيات وبيانات الدخل أو حسابات الأرباح والخسائر، وبيانات التغيرات في المركز المالي، والإيضاحات والإقرارات الأخرى والمواد التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية، وتعد القوائم المالية وتنشر عادة مرة في السنة وتكون موضع تقرير مدقق الحسابات، إن معايير المحاسبة الدولية تطبق على تلك القوائم المالية لأي شركة تجارية أو صناعية أو شركات الأعمال.[1]

[1]- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص 146.

2. أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية:

إن التقارير والقوائم المالية ليس غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار، فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وكذا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، و تمدهم بمعلومات عن المكاسب و مكوناتها و كذلك الوضع المالي و أداء المؤسسة، حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي.[1]

إن مخرجات المحاسبة المالية ليست مقتصرة فقط على المعلومات المعروضة في القوائم المالية، فالتقارير المالية هي مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية ولكن كل الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية،[2] فهي تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، ...الخ)، ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية، والسبب في ذلك كون أن القوائم المالية تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، فهي قد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 37.

[2]- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص 3.

الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ومنه نصل إلى أن التقارير المالية مفهوم اشمل من القوائم المالية.[1]

إن التقارير المالية تعطي معلومات مفصَّلة عن أعمالا لشركة وأدائها إضافة إلى توقعات الأداء في المستقبل، ويبدأ التقرير عادة بكلمة لرئيس مجلس إدارة الشركة يلخِّص فيها أبرز ما تم إنجازه في السنة الماضية، ثم يورد بعد ذلك توقعات مستقبلية عامة للشركة في العام القادم، بخلاف القوائم المالية والتي لا تتعدى محتوياتها لغة الأرقام، فإن التقرير المالي يشتمل على فصول عدة تحوي نصوصاً مطولة وصوراً توضيحية تشرح أعمالا لشركة، وتهدف النصوص المكتوبة في التقرير فيجزء منها إلى شرح الأرقام التي تم ذكرها في القوائم المالية التي توضح مستوى أداء الشركة. [2]

كما أن الأهداف التي تقدمها التقارير المالية ليست مقتصرة على ما تقدمه القوائم المالية فحسب بل تهدف إلى: [3]

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين، لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم الرغبة في دراسةهذه المعلومات؛
- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت المتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض؛
- تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها؛
- تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل؛
- تقدم معلومات واضحة عن كيفية قيام إدارة المؤسسة لمسؤولياتها تجاه الملاك؛

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**،مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2]- هيئة السوق المالية، **المعلومات ومصدرها**، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 9. (تم تحميل يوم 2012/11/25 من موقع: www.cma.org.sa.)

[3]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 39.

- زيادة منفعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن ما يمكن الوصول إليه في النصوص المكتوبة في التقارير المالية ربما تختلف عن ما توحي به أرقام القوائم المالية، فعلى سبيل المثال قد تورد الشركة في تقريرها عن قوائمها المالية ما يتضمن تحقيقها لزيادة في الأرباح خلال العام المنصرم، وستكون هذه بلا شك أخباراً سارة عن الشركة، غير أن المستثمر قد يجد من خلال قراءته للنص العام في التقرير المالي أو في بعض الحواشي الصغيرة في آخر التقرير بأن تلك الزيادة كانت بسبب أرباح غير تشغيلية مثل بيع أرض تملكها الشركة، أو أسهم شركة أخرى ساهمت الشركة في تأسيسها والذي قد لا يتكرر مرة أخرى في العام المقبل، لذا فإن إحدى فوائد قراءة التقرير المالي معرفة مدى توافق النص مع الأرقام المالية الواردة، والتثبت من أنهما يقدمان صورة واضحة متطابقة حول أداء الشركة وتوقعاتها المستقبلية، لذا فان التقرير المالي يشتمل عادة على الجوانب الآتية : [1]

- مقدمة توضح الفلسفة العامة للشركة في إدارتها لنشاطها التجاري؛
- نظرة شاملة أو تقارير مفصلة حول كل جزء من عمليات الشركة؛
- لمحة عن الجوانب المالية للشركة، وتشمل صافي الدخل والمبيعات، وربح السهم، والقيمة السوقية للشركة؛
- قائمة المركز المالي التي تظهر أصول وخصوم الشركة وحقوق مساهميها في نهاية العام مقارنة بالعام السابق؛
- قائمة الدخل التي توضح ربحية الشركة شاملا ذلك الحديث عن عوائد ومصاريف العام المنصرم مقارنة بالأعوام السابقة؛
- قائمة التدفقات النقدية التي توضح التدفق النقدي من وإلى الشركة خلال العام مقارنة بالأعوام السابقة.

3. أسباب الإختلافات في أساليب إعداد القوائم المالية:

قد تبدو أساليب إعداد القوائم المالية متشابهة من بلد إلى آخر، إلا أن هناك إختلافات بين المعايير المتبعة في مختلف الدول، فعلى سبيل المثال، سجلت شركة "Daimler – Benz" ربحاً يعادل 429 مليون دولار في سنة 1993 وذلك حسب المعايير المحاسبية الألمانية، وبإتباع المعايير المحاسبية الأمريكية،

[1]- هيئة السوق المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

سجلت خسارة قدرها 1283 مليون دولار وذلك في نفس الدورة،[1] وتوجد عدة حالات أخرى مماثلة لحالة شركة "Daimler – Benz"، وتعود أسباب الإختلافات في الأساليب المحاسبية إلى:[2]

- إختلاف الظروف الإقتصادية والإجتماعية بين الدول: توجد دول تتبنى نظماً مركزية تسيير إقتصادها وتخطيطه، في حين تتبع بعضها الآخر أساليب لامركزية في تسيير الإقتصاد، كما تتفاوت معدلات التضخم الإقتصادي في تلك الدول، وأيضا السياسات النقدية في تحقيق التوازن النقدي، كل هذا ينعكس على النظم المحاسبية المتبعة في تلك الدول؛
- الفروقات الثقافية والحضارية: تختلف الدول من حيث لغتها ودياناتها وتشريعاتها، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور إختلافات بينها في القيم والمفاهيم السائدة، فمثلا إختلاف اللغة يؤدي إلى إختلاف في فهم المصطلحات المحاسبية الرئيسية المستخدمة في تلك الدول؛
- إختلاف القوانين والتشريعات: تنتج هذه الإختلافات عن اختلاف نظمها الإقتصادية والإجتماعية، وينعكس هذا على الأساليب المحاسبية كإختلاف في طرق حساب الإهلاك أو قواعد إثبات (Constatation) الإيرادات والتكاليف؛
- تفاوت دور الجمعيات المهنية المحاسبية في الرقابة والإشراف على المهنة المحاسبية: حسب تقسيم (Nobes)؛

تخضع مسألة الرقابة والإشراف على المهنة المحاسبية إلى ثلاثة جهات:[3]

- الإتجاه الحكومي: حيث تتولى دواوين المحاسبة أو وزارات المالية أو وزارات التجارة أو هيئات حكومية أخرى مهمة إعداد المعايير المحاسبية والسهر على تنفيذها وتطبيقها، وهذا هو الحال بالنسبة لألمانيا واليابان وفرنسا والجزائر.
- الإتجاه المهني: حيث تتولى الجمعيات والنقابات المهنية مهمة إعداد المعايير المحاسبية، وفي بعض الحالات السهر على تطبيق هذه المعايير، ففي بعض الدول كبريطانيا وهولندا، ونيوزلندا، تقوم الجمعيات والنقابات المهنية بإعداد المعايير والسهر على تطبيقها، أما في الولايات المتحدة

---

(1)- Marie Josèphe Brosse**, IASC Vers la convergence des normes comptables nationale,** Collection Mazars et Guérard, 1997, P 16.

(2)- محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 21-23.

(3)- Bernard Colasse, **Comptabilité générale (PCG Et IAS)**, Economica, 7éme Edition, 2001, PP 66, 67.

وأستراليا وكندا، فتتولى الجمعيات والنقابات المهنية مهمة إعداد المعايير المحاسبية، أما مهمة السهر على تطبيق هذه المعايير فتكون من صلاحيات الحكومة إلاّ جزئياً.

يمكن استنتاج المميزات الأساسية للنظم المحاسبية القارية والأنقلوساكسونية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): الخصائص الأساسية للنظم المحاسبية القارية والأنقلوساكسونية

المحيط الإقتصاديوالإجتماعي	**مصدر التمويل**	القطاع البنكي أساسياً	الأسواق المالية أساسياً
	الثقافة	تنظيم عمومي	تنظيم فردي
	النظام القانوني	سيادة التشريع المكتوب حيث أن القانون يوفر قواعد محاسبية دقيقة	سيادة العرف المحاسبي والسوابق المحاسبية (La Jurisprudence) حيث تعد القواعد من طرف هيئات مختصة
	النظام الضريبي	علاقة قوية بين المحاسبة و الجباية	إستقلال المحاسبة عن الجباية
	المستعملين الأساسيين للقوائم المالية	المقرضين، السلطات الضريبية، المستثمرين	المستثمرين أساساً
غايات المحاسبة	**المبادئ المحاسبية**	سيطرة مبدأ الحيطة والحذر، تأثير سلبي للجباية على المنفعة القرارية للمعلومة المحاسبية	القيمة العادلة (Juste Valeur)، الصورة الصادقة
	مدى نشر القوائم المالية	نشر محدود للقوائم المالية	نشر شامل للقوائم المالية
	الخيارات في المعالجات المحاسبية	وجود عدد كبير من خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم	وجود عدد صغير من خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم
	كيفية إحتساب الأرباح	إحتساب حذر للأرباح القابلة للتوزيع: - مبدأ الحيطة والحذر - الحدّ من توزيع الأرباح - السعي إلى تكوين إحتياطات	إ حتساب أرباح نافع لاتخاذ القرار: - قيمة عادلة، صورة صادقة - سيطرة مبدأ إستقلال الدورات - لا يوجد حدّ لتوزيع الأرباح - صغر حجم الإحتياطات
	العلاقة بين المحاسبة والجباية	تأثير متبادل بين المحاسبة والجباية	إستقلال متبادل بين المحاسبة والجباية
	أمثلة عن البلدان	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، البرتغال، سويسرا	أستراليا، المملكة المتحدة، إرلندا، كندا، نيوزلندا، هولندا، سنقافورة، الولايات المتحدة

Source: Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, Comptabilité internationale, Vuibert, 1997, P 9.

المطلب الثاني: الاعتبارات العامة في إعداد القوائم المالية

لقد ناقش المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) ثمانية اعتبارات عامة لإعداد القوائم المالية، إلا أنه يمكن القول بأن هناك اعتبارات مماثلة تم الاهتمام بها في مصادر متعددة لمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها، تتميز بأنها أكثر توسعا وتفصيلا مقارنة بما يوفره المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، وعلى الرغم من ذلك فان مفاهيم الاستمرارية والأهمية النسبية والتجميع، تعتبر متماثلة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها وفي المعايير المحاسبي الدولي رقم (01)،[1] وتتمثل هذه الاعتبارات في الآتي:

1. العرض العادل والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية:

يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، و بالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح الإضافي حينما يكون ذلك ضرورياً ينجم عنه قوائم مالية تحقق عرضا عادلاً في كافة الأحوال، غير أنه يمكن أن تكون المعالجة المطلوبة طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة غير ملائمة بوضوح، ما يجعل القوائم المالية تفقد العرض العادل وتؤدي إلى قوائم مالية مضللة وهكذا لا يمكن تحقيق عرض عادل بتطبيق المعيار أو من خلال الإفصاح الإضافي لوحده، والمخالفة ليست مناسبة وذلك ببساطة لأن معاملة أخرى ستحقق أيضا عرضا عادلا (الفقرة 15.10 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

ويتم في جميع الأحوال فعليا تحقيق عرض عادل بالامتثال في كافة النواحي الجوهرية لمعايير المحاسبة الدولية المطبقة على المؤسسة، ويتطلب الإفصاح العادل ما يلي:

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بموجب الفقرة (20)؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛

[1]- أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 164.

- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. (الفقرة 16 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

2. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول أن تقوم الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية من شانها أن تجعل القوائم المالية متمشية مع معايير المحاسبة الدولية، أما مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها فإنها تأخذ مدخل مماثل ولكنها تصف اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في ضوء الوفاء بأهداف العرض العادل.[1]

وبالتالي وفقا للفقرة (20) من المعيار المحاسبي الدولي الأول يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة بحيث تخضع قوائمها المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبة دولي منطبق عليها وبتفسير لجنة التفسيرات الدائمة، وحينما لا يوجد متطلب محدد يجب على الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات التي هي:

- ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات؛
- موثوقة من ناحية أنها:

- تمثل بشكل صحيح نتائج المؤسسة ومركزها المالي.
- تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث والعمليات وليس فقط الشكل القانوني.
- محايدة أي أنها ليست متحيزة.
- حصيفة.
- كاملة في كافة النواحي المادية.

أما في حالة عدم وجود معيار محاسبة دولي محدد وتفسير للجنة التفسيرات الدائمة يجب على الإدارة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية توفر أكثر المعلومات فائدة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة، وعند اتخاذ هذا الحكم يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار ما يلي:

[1]- **المرجع السابق**، ص 168.

- المتطلبات والإرشادات في معايير المحاسبة الدولية التي تتناول المواضيع المماثلة وذات الصلة.
- تعريفات ومعايير الاعتراف وقياس الموجودات، المطلوبات، الدخل والمصروفات الواردة في إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- إصدارات الهيئات الأخرى لوضع المعايير والممارسات الصناعية المقبولة وفقط إلى الحد الذي تتفق فيه مع البندين أ، ب من هذه الفقرة. (الفقرة 22 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

3. فرضية الاستمرارية:

عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المؤسسة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه، وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المؤسسة أنها مؤسسة مستمرة.

وعند تقييم ما إذا كانت الاستمرارية للمؤسسة مناسبة يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة للمستقبل المنظور والتي يجب أن تكون على الأقل إثنا عشر شهرا من تاريخ الميزانية العمومية دون أن تكون مقتصرة على ذلك، ويعتمد مدى أخذ المعلومات في الاعتبار على الحقائق في كل حالة، فعندما يكون للمؤسسة تاريخ عمليات مربح وإمكانية سريعة للوصول إلى المصادر المالية فإنه يمكن الاستنتاج بأن الأساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل، وفي الحالات الأخرى قد تحتاج الإدارة إلى أن تأخذ في الاعتبار سلسلة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل أن تقتنع بأن الاستمرارية للمؤسسة مناسبة. (الفقرة 24.23 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

4. المحاسبة على أساس الاستحقاق:

يجب على المؤسسة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، فبموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف

بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تتعلق بها، ويتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل بناء على ارتباط مباشر بين التكاليف التي تم تحملها وعائدات بنود دخل محددة (مماثلة) على أن تطبيق مفهوم المماثلة لا يسمح بالاعتراف بالبنود في الميزانية العمومية التي لا تلبي تعريف الموجودات أو المطلوبات. (الفقرة 26.25 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

5. ثبات العرض:

يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، إلا في الحالات التالية:

- إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المؤسسة أو مراجعة لعرض قوائمها المالية أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.
- إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

قد يوصي وجود تصرف هام أو مراجعة لعرض القوائم المالية بوجوب عرض القوائم المالية بشكل مختلف، ويجب على المؤسسة تغيير عرض قوائمها المالية فقط إذا كان من المحتمل أن الهيكل المعدل سيستمر أو كانت المنفعة من عرض بديل واضحة، وعندما تتم هذه التغيرات في العرض تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف معلوماتها المقارنة حسب الفقرة (38)، ويسمح بإجراء تغيير في العرض للامتثال للمتطلبات القومية ما دام العرض المعدل يتماشى مع متطلبات هذا المعيار. (الفقرة 27-28 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

6. الأهمية النسبية والتجميع:

يجب عرض كل بند جوهري بشكل مستقل في القوائم المالية، ويجب تجميع البنود غير الجوهرية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل، وتنتج القوائم المالية من معالجة كميات كبيرة من العمليات التي تمت هيكلتها بتجميعها في مجموعات حسب طبيعتها أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض قوائم مختصرة ومصنفة تشكل بنودا في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، وإذا كان أحد البنود ليس جوهريا بشكل فردي فإنه يتم تجميعه مع البنود

الأخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، والبند غير جوهري بشكل كاف لا يستلزم عرضا مستقلاً في صلب القوائم المالية. ورغم ذلك قد يكون جوهريا بشكل كاف يتوجب عرضه مستقلا في الإيضاحات.

وفي هذا السياق تعتبر المعلومات جوهرية إذا كأن من الممكن أن يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين إذا أخذت بناء على القوائم المالية، وتعتمد الجوهرية على حجم وطبيعة البند الذي حكم عليه في الظروف الخاصة بعدم ذكره، وعند تقرير ما إذا كان أحد البنود أو مجموعة من البنود جوهرية فإنه يتم تقييم طبيعة وحجم البند معا، وتكون طبيعة أو حجم البند هي العامل المحدد اعتمادا على الظروف، فعلى سبيل المثال يتم تجميع الموجودات الفردية ذات الطبيعة والعمل المتشابهين إذا كانت المبالغ الفردية كبيرة، على أن البنود الكبيرة التي تختلف في طبيعتها أو عملها يتم عرضها بشكل مستقل. (الفقرة 29-31 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

7. المقاصة:

يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، ويجب عدم إجراء مقاصة بنود الدخل والمصروفات عندما وفقط عندما يتحقق ما يلي:

- يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي بها،
- إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست مادية، وهذه المبالغ يجب تجميعها حسب الفقرة 29. (الفقرة 34.33 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

أما بالنسبة لمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها فهناك إرشاد اقل صراحة تماما في مجال المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية في ظل كل من معايير المحاسبة الدولية "IAS 32 بعنوان: الاستثمارات المالية – الإفصاح والعرض" وفي ظل مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها، علاوة على ذلك فان القسم 5-30 من التعليمات S-X يتطلب العرض المنفصل لصافي الأصول (المقاصة بين إجمالي المبيعات و الخصومات والمسترجعات و المسموحات).[1]

[1]- **المرجع السابق**، ص 172.

8. المعلومات المقارنة:

تشجع الفقرة رقم (2) من الفصل (A2) من نشرة المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية أن توفر المؤسسة قوائم مالية مقارنة، وإن لم تلتزم بذلك، تعتبر المعلومات المقارنة أمرا مطلوبا من قبل المسجلين ببورصة الأوراق المالية الأمريكية حيث يجب عليهم بصفة عامة توفيرها، وعلى الرغم من أنها قد لا تكون ملزمة على وجه التحديد في الواقع التطبيقي، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول أن يتم الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، إلا إذا سمح أو تطلب أي معيار محاسبي دولي آخر بخلاف ذلك، حيث تظل المعلومات الوصفية أو التوضيحية الخاصة بالفترة السابقة ملائمة لفهم القوائم المالية الحالية ومن ثم يتعين تضمينها ونفس الأمر يتم تطبيقه على القوائم المالية المقارنة التي يتم توفيرها في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

المطلب الثالث: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

يحدد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية "القابلية للمقارنة" كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، إذ يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد اتجاهات المركز المالي للمؤسسة وأدائها، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.[2]

وتتمثل أهمية استخدام القوائم المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الاقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الاقتصادية نفسها، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء كان على مستوي الوحدات الاقتصادية المختلفة أم على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة.

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 172- 173.

[2]- علي يوسف، **دورة ضمن الفعاليات العلمية لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS 08)**، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009، ص 2.

ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها؛ كل ذلك أدى إلى النظر للقوائم المالية بنوع من الشك.[1]

وبناءا عليه، فان عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة وعلى أساس ثابت للمؤسسات المختلفة؛ ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأية تغييرات في هذه السياسات وأثار هذه التغييرات، ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة.[2]

ومن خلال ما سبق جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) بعنوان "التغييرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لوضع الإرشادات التي يجب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغيير في السياسات المحاسبية وبشكل يعمل على المحافظة على خصائص الجودة المرغوبة للمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية، وبما يعمل على تحقيق الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، كما حدد المعيار الحالات المسموح فيها للمؤسسة تغيير سياساتها المحاسبية، وأيضا الحالات التي لا تدخل في إطار تغيير السياسات المحاسبية.[3]

1. مفهوم السياسات المحاسبية (الطرق المحاسبية):

جاء مفهوم السياسات أو الطرق المحاسبية في الفقرة 05 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (08):" أن السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

---

(1)- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السابع عشر، العدد الأول، جانفي 2009، ص 810.

(2)- علي يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 2.

(3)- **المرجع السابق**، ص 2.

وجاء أيضا في المادة 39 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن السياسات أو الطرق المحاسبية تخص المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية.

وبالتالي نجد أن المعيار المحاسبي الدولي الثامن يتطلب أن يتم وصف السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة في الإيضاحات المتمة للقوائم المالية، ويجب أن يتم وصف أساس (أسس) القياس الذي تم استخدامه وكل سياسة محاسبية قائمة تعتبر ضرورية لأغراض الفهم السليم للقوائم المالية. [1]

وإذا ما نظرنا للتعريف السابق نجد انه لا يوفر مزيدا من التوجيه بشأن تعريف المصطلحات الواردة فيه، وبالتالي ينبغي النظر في تحليل أعمق لتحديد طبيعة المصطلحات الواردة في المعيار وهي كالآتي:[2]

- المبادئ: يشير معنى مبادئ المحاسبة إلى المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد وعرض البيانات المالية، كما هو موضح، على سبيل المثال، في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- الأسس: تعني الأساس الرسمي لعرض المعلومات المالية، وفى حالة وجود تقرير أعد بموجب معايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) فإنه يفترض أن تكون بالصيغة التي أوصى بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAS 8.14)، وبعض معايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بما في ذلك (IFRS4) تسمح باعتماد أساس المحاسبة المتكاملة على الصعيد المحلي الذي يقوم على وضع أو تطوير سياسة محاسبية تتناول مسائل أو قضايا محددة؛
- الاتفاقيات: وتعني تفسيرات للمفاهيم أو توجيهات لتطبيق معين من المبادئ بالمسائل المحددة التي أساسا لا تتناول عادة؛
- قواعد: تعنى المتطلبات التفصيلية المنبثقة عن المبادئ والاتفاقيات، بالصيغة التي تطبق في حالة الظروف أو مسائل خاصة بأصحاب المؤسسة؛

---

[1]- أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس و الإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سبق ذكره، ص 171.

[2]- Jacques Tremblay, **Document de recherche : Changement de méthodes comptables en vertu des normes internationales d'information financière (Normes IFRS)**, Institut Canadien des actuaires, Le 25 Juin 2009, P 22.

- الممارسات: تنطبق على الإجراءات والمعالم التي يستخدمها الكيان المقدم في تقييم المعلومات الواردة في البيانات المالية، من حيث تطبيقها بصفة منتظمة المنصوص عليها، وتستخدم هذه الإجراءات في اختيار أسلوب لتحديد معالم الافتراضات والتقديرات المختارة خلال فترة التقرير على أساس المعلومات المتراكمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، وتنطبق على فترة التقرير.

2. السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

كما سبق بيانه في تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم "08" السياسات المحاسبية بأنها" هي المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وتقديم القوائم المالية"، وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، ومن أمثلة القياس هذه:[1]

- التكلفة التاريخية.
- القيمة الحالية القابلة للتحقق.
- القيمة العادلة.

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

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

[1]- علي يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

كما بين المعيار أمثلة عن هذه التغيرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

3. آلية استخدام السياسات أو الطرق المحاسبية في إعداد القوائم المالية:

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة؛ حيث تؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على النتيجة والوضعية المالية، وكذا التدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالمؤسسة، وبمعنى آخر فإنها تؤدي إلى إعادة توزيع الثروة والمخاطر بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالكيان، وللدلالة على ذلك فانه قد أمكن في بعض الحالات سواء الافتراضية أو الواقعية تحويل خسائر المؤسسة إلى أرباح أو العكس من ذلك عن طريق تغيير بعض الطرق المحاسبية أو إتباع طرق بديلة.[1]

وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسئول الوحيد عن التغييرات المحاسبية نظرا لوجود معايير وبدائل محاسبية مقبولة قبولا عاما لنفس الأحداث الاقتصادية، وهذا يعطي لإدارة المؤسسة مرونة كافية لتختار من بينها ما يناسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن القول أن المرونة المتاحة للإدارة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي ستجعلها تتحكم في نتيجة المؤسسة إلى حد كبير في ضوء أهدافها والخصائص التي تتمتع بها، ولكن ما يحد من قدرة الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية مدى وجود معايير محاسبية ودرجة من الالتزام بها، بالإضافة إلى مدى كفاءة الأسواق المالية ودرجة الوعي لدى المستثمرين.[2]

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

إن مستخدمو القوائم المالية يجب أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمؤسسة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ومن ثم يكون من

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، مرجع سبق ذكره، ص73.

[2]- **المرجع السابق**، ص75.

الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة،[1] إلا أنه يراعى بعض الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية وأهمها:[2]

- الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار إن الإفصاح عنها جزءا مكملا للقوائم المالية، ويجب الإفصاح عنها في مكان واحد؛
- لا يمكن تبرير آية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة انه تم الإفصاح عن هذه المخالفة؛
- يجب الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة أو عن أسباب التي أدت إلى هذا التغيير؛
- في حالة إذا ما تم تغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر على نتائج المؤسسة خلال الفترة المالية او الفترات اللاحقة، فانه يجب الإفصاح عن هذا التغيير وتحديده كميا؛
- لدى إعداد القوائم المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

أما ما يجب تبيانه في الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الملحق المتمم للقوائم المالية ما يلي:[3]

- أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- كل سياسة محاسبية محددة لازمة لفهم الأوضح للقوائم المالية.

بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في القوائم المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأساس (أسس) القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة العادلة أو القيمة الحالية) لأنها تشكل الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك

---

(1)- علي يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

(2)- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، بدون سنة النشر، ص 354.

(3)- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 228-230.

عندما يتم إعادة تقييم موجودات معينة غير متداولة فإنه يكفي تقديم دلالة على فئات الموجودات والمطلوبات التي طبق عليها كل أساس للقياس. (الفقرة 98 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

وعند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية بذاتها، فعلى إدارة المؤسسة تقييم إذا كان هذا الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنظر المؤسسة في عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- تحقق الإيرادات؛
- أسس إعداد القوائم المالية المجمعة متضمنة الشركات التابعة له؛
- الشركات المندمجة؛
- المشاريع المشتركة؛
- إهلاك واستهلاك الأصول الملموسة وغير الملموسة؛
- رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى؛
- عقود المقاولات؛
- الاستثمارات العقارية؛
- الأدوات المالية والاستثمارات؛
- عقود الإيجار؛
- تكاليف البحث والتطوير؛
- الضرائب؛
- الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة؛
- المخصصات؛
- تكاليف منافع الموظفين؛
- فروق تقييم العملات الأجنبية؛

- طبيعة النشاط والتوزيع الجغرافي للفروع وأساس توزيع التكلفة بين الفروع؛
- النقدية وما في حكمها؛
- محاسبة التضخم؛
- المنح الحكومية. (الفقرة 99 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 01).

المطلب الرابع: القوائم المالية من وجهة نظر أهم المنظمات المحاسبية العالمية

يعتبر إعداد و عرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة و الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي و المركز المالي لأي وحدة اقتصادية، ذلك أنّ تلك القوائم المالية في جوهرها هي الناتج النهائي للعملية المحاسبية فإنّ القارئ الذي يتفهم محتوى و مضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية، وهي تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات.[1]

عموما يتم إعداد القوائم المالية ويتم تقديمها للمستخدمين الخارجين من طرف العديد من الشركات، بيد أنه توجد اختلافات ومفروقات بين هذه القوائم وذلك نتيجة للقوانين والتشريعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة من بلد إلى آخر، هذه الاختلافات أدت إلى اختلاف في مفاهيم القوائم المالية وعناصرها،[2] ومن خلال هذا المطلب سنتناول بعض أهم المنظمات الدولية ورائجة في وضع إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية كالآتي:

1. القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

1.1 نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في 29 جوان 1973 تم توقيع ميثاق إنشاء هيئة دولية في لندن من قبل ممثلي هيئات المحاسبة الكبرى في استراليا، كندا، فرنسا (مصف خبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين)، وألمانيا، واليابان،

---

(1)- أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 77.

(2)- IASC, International Accounting Standard, **Presentation of financial statements**, P 52.

المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، والولايات المتحدة، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، تهدف إلى وضع شكل معايير المحاسبية الأساسية التي تقبل في جميع أنحاء العالم.[1]

ولقد خلصت اللجنة في عام 1997 حتى تستمر في أداء دورها بشكل فعال، يجب أن تجد وسيلة لتحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والممارسات و معايير محاسبية ذات جودة عالية، و للقيام بذلك، رأت لجنة (IASC) الحاجة إلى تغيير هيكلها،[2] حيث قامت بعدها بجهود جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير ،ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان "تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل"، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع خلال مطلع سنة 1999.[3]

وافق المجلس بالإجماع على المقترحات (IASC) في ديسمبر عام 1999، وأعضاء اللجنة فعلوا الشيء نفسه في ماي عام 2000، وبعدها عقد الدستور الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من 1 ماي 2000، و تمت إعادة تسمية هيئة وضع المعايير المحاسبية الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وسيعمل تحت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)، والآن أصبحت مؤسسة (IFRS)؛ وفقا لذلك، ففي الفترة من 1 أبريل 2001، تم وضع عمل المعايير لمؤسسة (IFRS) من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)، تقوم على تطوير والتعليق على الإرشادات التفسيرية لتطبيق المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكن يجب أن يوافق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على التفسيرات التي وضعتها لجنة (IFRIC).[4]

---

(1)- ففردريك تشول، كارول فروست، جاري ميك، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، 2004، ص358.

(2)- http://www.iasplus.com.

(3)- ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي أحمد كاجيكي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 120.

(4)- http://www.iasplus.com.

2.1 تعريف القوائم المالية حسب (IASB):

بالنسبة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 01) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها، وبأتي تفصيل القوائم المالية التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) كما يلي:[1]

- قائمة الدخل: هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات (أو حملت عليها) وفقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها.
- قائمة المركز المالي (الميزانية): قائمة تبين موارد المشروع (الأصول) والالتزامات المترتبة على هذه الموارد (الخصوم) وكذلك حقوق أصحاب المشروع في لحظة زمنية معينة، وهناك اصطلاحات مختلفة تستخدم للدلالة على الميزانية منها قائمة المركز المالي أو قائمة الوضع المالي، ويختلف ذكر التاريخ في الميزانية عنه في قائمة الدخل من حيث أن الميزانية تعبر عن أرصدة حسابات المشروع في لحظة زمنية معينة فقط، أما قائمة الدخل فهي تعبر عن أنشطة المشروع خلال فترة من الزمن، فيقال قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 12/31/ ن. [2]
- قائمة التغير في المركز المالي: وفقا للفقرة (87) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فان قائمة التغيرات في المركز المالي تعكس التغيرات في حقوق مساهمي المؤسسة بين تاريخين للميزانية العمومية، من خلال الزيادة أو الانخفاض في صافي مجوداتها أو ثروتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وفيما عدا التغيرات الناجمة عنه عمليات مع المساهمين مثل مساهمات وأرباح رأس المال يمثل التغير الكلي في حقوق المساهمين إجمالي الأرباح والخسائر التي ولدتها أنشطة المؤسسات خلال الفترة.

---

[1]- جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 69.

[2]- **المرجع السابق**، ص 103.

- قائمة التدفقات النقدية: يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (7) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة بها، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المؤسسة لاستخدام هذه التدفقات النقدية، فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة التأكد من عملية توليدها، فهي توفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمؤسسة والتي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

3.1 أهداف القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

إن القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، و حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فان الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات و ذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، و ذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.[1]

أما هؤلاء المستعملون للقوائم المالية فهم متعددون فقد يكونون المستثمرين الحاليين أو المحتملين، الأجراء، المقرضين، الموردين، العملاء، الحكومة وإدارتها وحتى الجمهور،[2] وتتمثل أهداف القوائم المالية وفقا لما جاء في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في:

- تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة تفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإن تلك القوائم لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية،

(1)- Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS,** Edition Dunod, Paris, 2004, P 54.
(2)- Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 2ème Edition, France, 2005, PP 14-15.

وذلك راجع إلى حد كبير أن تلك القوائم تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛

- تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها، ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة. (الفقرات 12-14 من الإطار المفاهيمي لـ: IASB).

ويلاحظ من خلال ما سبق أن مجلس معايير المحاسبة الدولية حدد أربعة قوائم مالية أساسية وهي قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة تغيرات حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، وهذه القوائم مترابطة ومتكاملة ويلاحظ أن القوائم الثلاث الأولي تعد على أساس الاستحقاق، أما القائمة الرابعة فتعد على أساس نقدي.

2. القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

1.2 نشأة مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

منذ عام 1973 م ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية وهو الجهة الرسمية المخولة بوضع معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أعيد تنظيمه كجهة رسمية من خلال المنشور أو الإصدار المالي رقم (01) عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية ومنخلال القاعدة 203 وقوانين (Conduct) الصادرة من (AICPA).[1]

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هيئة مكلفة بالتوحيد المحاسبي وتحديد أهداف القوائم المالية، ومن خلال ذلك أعطت الأولوية للأطراف الخارجية، بحيث ينبغي أن تكون القوائم المالية، تحتوي على المعلومات الكافية والمفيدة للمستثمرين، والدائنين، وأن تكون القوائم المالية متوفرة على البيانات المتعلقة بتسيير الإدارة، والبيانات المتعلقة بالموارد الاقتصادية.[2]

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص10.

[2]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2010، ص103.

وبذلك يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية مؤسسة مسئولة عن إنشاء وتطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، بعدما حلت في عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية (APB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وأهم أسباب حلها استمرار التعايش لمعالجات محاسبية بديلة، وغياب المعالجات المحاسبية الملائمة للمشكلات المحاسبية الحديثة، والإفصاح عن حالات الغش والدعاوى القضائية التي أظهرت عجز الطرق المحاسبية في توضيح البيانات اللازمة، لهذا الفشل ظهر (FASB) ويتكون من خمس مجموعات هي:[1]

- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA)؛
- معهد المديرين الماليين(FAI)؛
- اتحاد المحللين الماليين (FAF)؛
- الجمعية الأمريكية للمحاسبة(AAA)؛
- الجمعية الوطنية للمحاسبة (NAA).

2.2 تعريف القوائم المالية حسب (FASB):

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم (05) للمفاهيم المحاسبية[2] أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية بأنها مجموعة مترابطة بشكل أساسي مع بعضها البعض، ويتم اشتقاقها من نفس البيانات المعتمدة، وأن إعداد مجموعة مترابطة تماماً من القوائم المالية التي تزود بالأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي لهو أمر حيوي لتلبية الأغراض المتعددة للتقرير المالي، فالقوائم المالية تترابط مع بعضها؛ لأنها تعكس مظاهر مختلفة لنفس العمليات أو الأحداث الأخرى المؤثرة في الوحدة المحاسبية، فتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، فالقوائم المالية هي عبارة

---

[1]- القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص ص 34-35.

[2]- Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement No.5 : Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises**. (http://www.fasb.org/)

عن نظام للمعلومات المحاسبية يتم توصيلها للأطراف الخارجية عن المشروع، ولقد حددت الهيئة أربع قوائم مالية مترابطة ومتكاملة يتوجب على جميع الوحدات المحاسبية إعدادها دورياً وهي كما يلي:[1]

- قائمة الدخل: تقوم هذه القائمة بتزويد المعلومات عن الأداء المالي للمنشأة خلال فترة، فالمستثمرين والدائنين عادة ما يستخدموا هذه المعلومات عن الماضي للمساعدة في تقييم مدى ازدهار المشروع لذلك فإن قرارات الاستثمار ومنح الديون تعكس توقعات المستثمرين والدائنون عن الأداء المستقبلي للمشروع فهذه التوقعات عادة ما تكون مبنية على الأقل جزئياً على التقييم لأداء المشروع في الماضي، وتقوم هذه القائمة بالتركيز بشكل أولى على المعلومات التي تخص أداء المشروع بواسطة القياس للإيرادات وعناصرها، فقياس الإيرادات الفترية يتضمن العائدات عن هذه الفترة والتكاليف الخاصة بالتشغيل والعمليات الأخرى من الأحداث والظروف التي تؤثر على المشروع.
- قائمة المركز المالي: وتعمل على التزويد بالمعلومات للإدارة أو لأي أطراف خارجية ذات اهتمام بالمشروع عن الأصول والالتزامات والعناصر الأخرى ذات الصلة مثل حقوق الملكية؛ لذلك فإن الإدارة هي المستخدم الأساسي لمثل هذه المعلومات والتي تزود بنوع من التقارير المالية للأطراف الخارجية، على أية حال فإن الدور الأساسي للإدارة في التقرير المالي الخاص هو في توصيل المعلومات للاستخدام من قبل الآخرين لهذا السبب وجهت اهتمامها إلى التكاليف، والدقة، والقابلية للفهم لمثل هذه التقارير، والهدف العام لمثل هذه القوائم من التقارير المالية أنها موجهة للاستخدام العام من قبل المستخدمين المحتملين والمعنيين بنشاط المشروع.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي عبارة عن التغيرات بين تاريخين للميزانية سواء بالزيادة أم بالنقص في صافي أصولها خلال الفترة، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين مثل المساهمة في رأس المال وتوزيعات الأرباح، وبذلك يكون إجمالي التغير عبارة عن صافي الربح أو الخسارة الناتج عن نشاط المؤسسة، فهي تقدم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمشروع و الالتزامات على هذه المصادر الخاصة مثل تحويل إلتزامات المشروع لوحدات آخرى أو لحقوق الملكية والتي تؤثر في الأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات على هذه

[1]- http://www.fasb.org.

المصادر؛ كما أنها تزود بمعلومات عن الموارد الاقتصادية عن الالتزامات وحقوق الملكية، وإن هذه المعلومات تساعد المستثمرين والمقرضين وجهات آخرى على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمشروع وملاءته والقدرة على سداد التزاماته.

- قائمة التدفق النقدي: هي عبارة عن قائمة تزود بمعلومات نقدية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين، والمستخدميين الآخرين في تقدير المبالغ والتوقعات وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستلمة من الكوبونات والفوائد وتوابعها وكذلك المستلمة من المبيعات والتسديدات للقروض والأوراق المالية المستحقة وهذه التوقعات النقدية المستلمة تتأثر بقدرة المؤسسة على توليد النقدية الكافية لمقابلة التزاماتها عندما تستحق كذلك، الاحتياجات النقدية الأخرى لاستخدامها في عمليات التشغيل ودفع الكوبونات وأقساط القروض التي سوف تستحق.

ويلاحظ أن القوائم الثلاث الأولى يتم إعدادها على أساس الاستحقاق، وهو أساس مقبول في المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، أما قائمة التدفقات النقدية فيتم إعدادها استناداً إلى فكرة الأساس النقدي وهذا يمثل إضافة جديدة في المحاسبة تربط بين الأساسين في الاستفادة من ميزاتهما.[1]

3.2 الأهداف العامة للقوائم المالية حسب (FASB):[2]

- توفر البيانات المالية لمساعدة المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمصالحهم تجاه الوحدة الاقتصادية؛
- توفير البيانات اللازمة لتقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة من حيث قيمتها وتوقيت حدوثها في ظل عدم التأكد المحيطة بها؛
- تحديد ممتلكات الوحدة الاقتصادية (الأصول)، وما عليها من حقوق أو التزامات سواء لأصاحبها (حقوق الملكية) أو للآخرين (الخصوم)؛
- توفير البيانات اللازمة عن نشاط الوحدة الاقتصادية ومقدرتها الكسبية؛

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصرمن المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،عمان، الأردن، 2003، ص227.

[2]- Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement No.1 : Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.** (http://www.fasb.org/)

- بيان مصادر أموال الوحدة الاقتصادية وأوجه استخدامها وما طرأ على كل منها من تغيرات خلال فترة مالية معينة.

3. القوائم المالية في ظل المشروع المشترك بين (FASB/IASB):

منذ أكثر من 25 عاما من نشر أول إطار مفاهيمي، قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمشروع لتحقيق إطار مفاهيمي مشترك لتنسيق وتحديث محتواه.[1]

وليس المقصود من المشروع المشترك المنطلق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية إعادة صياغة الإطار المفاهيمي بأكمله بل لتحديثه على بعض النقاط ودمج المفاهيم التي ظهرت في المعايير، مثل القيمة العادلة (القيمة الجارية) التي لا يتضمنها

في هذا الوقت؛ ونتيجة لذلك، فان الأطر المفاهيمية ينبغي أن تتضمن:[2]

- الأهداف؛
- الخصائص النوعية؛
- مضمون القوائم المالية (بما في ذلك تعريفات الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات)؛
- معايير الاعتراف والقياس في القوائم المالية؛
- نشر المعلومات المكملة في كل أنواع الوثائق (القوائم المالية، الملاحق، ...).

نقطة الخلاف بين (FASB/IASB) ترتبط بالمستفيدين من المعلومات، فبالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عدة مستفيدين معروفين هم: (المستثمرين والموظفين والمقرضين والموردين والعملاء والحكومة)؛ ودون أن يكون هناك تسلسل هرمي فيما بينها، ومن المفترض أن تلبية احتياجات المستثمرين ينبغي أن تستوفي أيضا أصحاب المصلحة الآخرين؛ أما بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، يجب على جميع المعلومات أن تركز على احتياجات المستثمرين، وهذا التركيز على

---

(1)- Evelyne Lande, **La Réforme des cadres comptables conceptuels de L'IASB Et du FASB : Quelles Evolutions ? Quels Enjeux?**, Spécial IAS/IFRS, R.F.C. 380, Septembre 2005, P 37. (Téléchargé le 16. 10. 2012 : http : //www. Focusifrs.com).
(2)- **IBID**, P 37.

فئة واحدة من مستخدمي المعلومات انتقد في الكثير من الأحيان، والمسائل التي يودون تناولها هاتين المنظمتين تتعلق بطبيعة الحال عن طريق تحقيق ما يلي:

- ما هي أنواع القرارات الخارجية وصانعي القرارات التي ينبغي إبلاء الأولوية لهم في إعداد المعلومات المحاسبية والمالية؟
- هل أن المستثمرين والمقرضين، والشركات الصغيرة والشركات العائلية، والمنظمات غير الهادفة للربح أو القطاع العام هم بحاجة إلى معلومات أكثر أو أقل أو معلومات أخرى من قبل تقرير الشركات الكبيرة أو الشركات التي تستخدم الجمهور على الادخار؟
- هل المفاهيم المتعلقة بنوع واحد من التقرير المالي، تهدف أساسا إلى تلبية احتياجات فئة واحدة من صانعي القرار لا تزال على ضوء التطورات التكنولوجية أفضل وسيلة للإفصاح هن المعلومات لمجموعة واسعة من المستعملين؟

هذه القضايا المختلفة، هي المواضيع التي تمت مناقشتها على نطاق واسع خلال السنوات 1970-1980 في الولايات المتحدة والعودة إلى جدول الأعمال مع الصعوبات التي تواجهها بمحاذاة معايير المحاسبية للقطاع العام على أولئك من القطاع الخاص أو اتساع الفجوة بين المعلومات المحاسبية والمالية التي يجب نشرها أو تقديمها من المجمعات الكبيرة إلى الأسواق المالية والتي ينبغي أن توفر للمؤسسات المصغرة، ففي تقرير لمجس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1998 بخصوص مستقبل المعايير المحاسبية الدولية، أعلن أن استخدام مجموعة واحدة من معايير المحاسبية لتطبق في كل أنحاء العالم أمر مرغوب فيه و يمكن تحقيقه.[1]

كما أن تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية بعد أن تشكلت ملامح وأسس كيان دولي متماسك من معايير المحاسبة، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، يقترب شيئا فشيئا من معايير الدولية، واقتراب أمريكا في هذا الصدد ذو شقين:[2]

---

[1]- نعيم دهمش، **معايير المحاسبة الدولية وهيمنة العولمة**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد مئة وستة عشر، ص 09.

[2]- مركز الدراسات والمعلومات، **صناعة المعايير المحاسبية الدولية التطور ودور المجالسوالهيئات الوطنيةوالدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول المجلس التعاون لدول الخليج العربي، مارس 2005، ص 56.

- الشق الأول: هو تغيير بعض المعايير الأمريكية لتوافق مع المعايير الدولية،
- الشق الثاني: هو تغيير بعض المعايير الدولية لتوافق مع المعايير الأمريكية.

ولتصبح منظمة توحيد عالمية، فضلة هيئة الأوراق المالية (SEC) تعزيز موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية (L'ASC) (قبل إعادة الهيكلة سنة 2001)، عن طريق تطوير منظمتها لنموذج يعتمد في مرجعه على مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، و الذي يضمن قدرتها على النفوذ، [1] وبالتالي فإذا لما الأمريكيين لا يتبنون معايير (IFRS) كنوع من الحل الوسطي الممكن اعتماده، فان الحل المقترح من قبل الجهاز الفني لهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في جوان 2001، يسعى إلى تعديل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) بإدخال تدريجيا (IFRS) خلال الفترة الانتقالية من خمس سنوات إلى سبع سنوات.

مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) احتفظ بدوره كمنظمة توحيد الأمريكية، من خلال تقديمه على سبيل المثال: دليل المستخدم لتغطية الحالات الأمريكية، في نهاية الفترة الانتقالية، و ينبغي أن تكون الجهة المصدر"الولايات المتحدة" أن تحترم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، أيضا قادرة على أن تكون تصريحاتها تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية (IFRS) التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، و بين هذا الحل دعم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لوضع معايير المحاسبة العالمية (IFRS)، مع الحفاظ على الاسم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)، في جميع مجالات القانون المدني، و الشركات و القانون الجنائي لأعمال التجارية، و علاوة على ذلك، تجدر الإشارة إلى الذي أوصى به المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA)، و هيئة الأوراق المالية الأمريكية باختيار تبني (IFRS) من قبل الشركات المدرجة في سوق رأس المال في الولايات المتحدة، بغية تسهيل القابلية للمقارنة مع القوائم المالية من قبل جهات المصدرة الأجنبية الخاصة، الذين يقومون بنشر حساباتهم من خلال معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 12).[2]

كما سعت المفوضية الأوروبية لفترة طويلة من أجل تطوير قواعد المحاسبة بغض النظر على المبادئ الأمريكية، و انتقل الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقط، لأنه كان الإستراتيجية

---

(1)- Hoarau C, **Le Passage aux normes IAS-IFRS : Une Révolution comptable ?**, In Dossier « IAS / IFRS », La Revue du financier, N°144, 2003, PP 4-6.

(2)- Odile Barbe, Laurent Didolet, **Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les Us GAAP**, Revue Française de comptabilité, N°450, Janvier 2012, P 43. (Téléchargé le 05. 11. 2012 : http : //www. Focusifrs.com.).

الوحيدة التي يمكن من خلالها منع سيطرة مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما (GAAP) على الأسواق المالية، و مع ذلك فوجود الحاجة لمعايير محاسبية (وطنية، دولية و كذلك الإقليمية) يعقد لا محالة حياة المؤسسات الأوروبية و يجعل نشر القائم المالية الحالية أكثر تكلفة، و لكن لا يمكن أن تتجاهل المفوضية الأوروبية لتلك المعايير الدولية، كما أن القرار بإدماج المعايير لمجلس معايير المحاسبة الدولية في قانون المفوضية، قد أعطى هذه المنظمة الخاصة العالمية المؤسسة الشرعية التي افتقرت إليها في البداية و قدم الشرعية القانونية لمعاييرها.[1]

و يمكن القول أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو منظمة بدون القوة التي تهيمن عليها المبادئ المحاسبية الأنجلوسكسونية، ولبلوغ أهدافه وتحقيق طموحاته، يشرع في السعي للدعم الاستراتيجي الذي على الأرجح يمكن أن يعطي له ما يفتقر إليه من قوة،[2] وبالتالي قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن الأسلوب المفضل لوضع وتطوير المعيار هو العمل في شراكة مع واحدة أو أكثر من المنظمات الدولية، لتحقيق التقارب وتجنب هدر الموارد، وكان لديهم في الواقع التزام وجها لوجه لتحقيق تقارب في معايير القائمة في كل دولة (الدول التي تملك نفس الإطار المفاهيمي بشكل عام)، و إذا كان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد يحتاج إلى مساعدة لتبنيها ببساطة؛ وقد جاء الدعم من خلال اتفاقية (L'accord Norwalk) التي وقعت في أكتوبر 2002 مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، و في هذا الاتفاق يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمتابعة التقارب خاصة مع معايير المحاسبة الأمريكية.[3]

فمن خلال اتفاقية المشتركة بين المرجعين، نتجت "مذكرة تفاهم" في عام 2006، و قد استكملت في عام 2008، حيث حدد جدول أعمال مشترك بين (FASB/IASB)، مع قائمة بالمشاريع في المدى القصير و الطويل تؤدي إلى تحسين المرجعين الدوليين،[4] و الهدف من هذه المشاريع هو توفير جدول زمني فيما يتعلق بمبادرات التقارب بغية التوصل لإزالة متطلبات المقاربة مع معايير المالية الدولية (IFRS) بحلول عام 2009، و الاضطلاع بالبرامج الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و

---

(1)- Colasse B, **Réflexions sur l'harmonisation comptable internationale : De la resistible ascension de L'IASC/IASA**, communication à la conférence prononcée à l'école des sciences de la gestion de l'université du Québec A Montréal Le, Octobre 2003.

(2)- **IBID**.

(3)- Walton P, **Le Processus d'élaboration des normes IFRS », In Dossier IAS / IFRS**, La Revue du financier, N° 144, PP 18-24.

(4)- Odile Barbe, Laurent Didolet, **Op-Cit**, P 43.

مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، وهذا الأخير يعتبر منظمة توحيد أمريكية، تلعب دورا بالغ الأهمية كعضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية، و سياسة التقارب لمعايير المحاسبة الدولية مع المعايير الأمريكية هو بالأحرى غير متوقع في السياسة المحاسبية.[1]

و من أجل تحقيق هذا الهدف، بدأ العمل على وضع إطار تصوري مشترك، حيث تم إصدار وثيقة نقاش تقترح أن يكون للقوائم المالية هدف واحد هو توفير معلومات مفيدة للمستعملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و الافتراض و قرارات أخرى تتعلق بتخصيص الموارد (في المقابل يضيف الإطار التصوري للمرجع المحاسبي الدولي أن القوائم المالية تظهر أيضا نتائج التسيير أو مقارنة النتائج المحققة بالموارد التي وضعت تحت تصرف المسيرين)، و أول مشكل طرح هو اختلاف المعنى عند الترجمة فمثلا في النسخة الانجليزية نجد كلمة (Stewardship) وهي غير سهلة للترجمة إلى الفرنسية (تقييم علاقات الوكالة أو إمكانية مساءلة الإدارة) و قد تم اقتراح إزالة هدف تقييم المسيرين لأنه متضمن في هدف المساعدة على اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد.

و استقبلت الهيئتين 179 جوابا حول وثيقة النقاش أغلبها رأت أن مستعملي القوائم المالية لا يأخذون فقط قرارات تخصيص مواردهم (لا تساعد فقط المستثمرين في اتخاذ قرار الاحتفاظ بالأسهم، زيادة أو تخفيض استثماراتهم)، بل عليهم اتخاذ قرار الاستثمار في إستراتيجية المؤسسة، و هل من الواجب الاحتفاظ بالمسيرين أو تعويضهم (الحكم على نوعية التسيير و ليس على نتائجه فقط)، إضافة إلى ذلك تم طرح موضوع التكلفة التاريخية و علاقته بالقوائم المالية، و ضرورة الاهتمام بالمعلومات السابقة دون إهمال توفير معلومات عن الفترات المستقبلية.[2]

ومن بين الإجراءات المتخذة من كلا الهيئتين في هذا الإطار:[3]

- الخطوات التي اتخذها (FASB): أصدر أربع مسودات لتعديل أربعة معايير حتى تتوافق مع المعايير الدولية وهي: (المحاسبة عن التغييرات المحاسبية، ربح السهم (EPS)، مبادلة الأصول غير النقدية، قياس تكلفة المخزون، إضافة إلى مشروع يتعلق بتبويب الالتزامات المتداولة وغير متداولة)؛

---

(1)- Walton P, **Op-Cit**, PP 18-24.

(2)- Christophe Marion, **Révision du cadre conceptuel : Avec Ou Sans Stewards hip ? La Comptabilité doit- elle être redditionnelle?**, In RFC, N° 409, Avril 2008, P 4.

(3)- مركز الدراسات و المعلومات، **مرجع سبق ذكره**، ص 56-57.

- الخطوات التي اتبعها (IASB): الخطوات التي اتخذها الجانب الأمريكي قد جاءت في أعقاب الخطوة التي اتخذها مجلس معايير الحاسبة الدولية حيث قد سبق له أن أصدر مسودة رقم (04) حول معيار التخلص من الأصول غير المتداولة والإفصاح عن العمليات المتوقفة، و ذلك لتعديل المعيار الدولي 35 ليتوافق مع المعيار الأمريكي، كما يوجد تعاون بين المجلسين لدراسة الاختلافات المحاسبية فيما يتعلق بما يلي: (تكاليف البحوث و التطوير، ضرائب الدخل، التقرير عن القائم المالية، الاندماج، حوافز منح الأسهم، الاعتراف بالإيراد ...الخ).

و عن "Hans Hoogervorts" الرئيس السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أشار في مؤتمر مؤسسة (IFRS) في بوسطن أكتوبر 2011، إلى الأهمية بالنسبة للشركات و المستثمرين في الحصول على لغة واحدة للقوائم المالية في النهاية من اجل تحسين شفافية السوق، غير أن مرجع (IFRS) غير مخصبة للاعتبارات القانونية أو ضريبة الخاصة بدولة ما.[1]

وفي الواقع، تفعيل التقارب يكون من خلال تنازلات متبادلة، حيث أن بعض معايير (IFRS) الجديدة مثل (IAS 23) المراجع أو معيار (IFRS 8) متطابقان مع نظيره المرجع الأمريكي، في حين أن بعض المعايير الأمريكية قد تقاربت مع معايير (IFRS) مثل: (IFRS 2) أو (IFRS 3) المراجع؛ أما اليوم، فالمشاريع الرئيسية الجارية تنطوي على وضع معايير جديدة مشتركة تتعلق بالأدوات المالية، و رقم الأعمال الجارية، و عقود الإيجار، وهذه القضايا الثلاث الأساسية هي موضوع الكثير من مسودات المعروضة و عديد من النقاشات التي ينبغي أن تؤدي إلى نشر المعايير النهائية في عام 2012 مع دخول حيز التطبيق قبل عام 2015. ونتيجة لسبع سنوات من العمل يجب اتخاذ القرار من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) تبني مرجع (IFRS) أو الإبقاء على المعايير الأمريكية، والقضية معروفة إذا ما ستكون معايير (IFRS) مرجعا محاسبيا ليوم واحد على مستوى المخطط العالمي ستبقى سارية المفعول، لذا أصدر الجهاز الفني لهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) تقريرين أواخر نوفمبر 2011 :[2]

(1)- Odile Barbe, Laurent Didolet, **Op-Cit**, P 43.
(2)-**IBID**, P 43.

- الأول يتعلق بتطبيق (IFRS) في العالم، وأوروبا على وجه الخصوص على عينة مما يقارب مائتي (200) شركة: هذا التقرير سلط الضوء على الامتثال العام لمتطلبات تطبيق (IFRS) مع شقين فيما يتعلق بالوضوح وشفافية القوائم المالية من جهة، والتنويع في تطبيق من جهة أخرى؛
- الثاني يتعلق بتقييم (IFRS) من قبل النظام الأمريكي، بتسليط الضوء على المجالات (IFRS) التي تقدم أحكاما اقل تفصيلا ودقة من المبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP).

وما يمكن أن نصل إليه من خلال ما سبق هو ما قاله (David Tweedie) الرئيس السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، انه يجب ان تكون عملية وضع المعايير أكثر نشاطا وسريعة الاستجابة والمسؤولية، وذلك أن التوحيد المحاسبي الدولي ظاهرة حديثة، وفي حركة دائبة لتكييف القوائم المالية مع تغييرات البيئة المالية؛ كما يجب على مؤسسة (IFRS) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الاستماع لأصحاب المصلحة، دون الخضوع لضغوط سياسية التي سوف تؤدي إلى تدهور نوعية عملهم، و نشارك جميعنا، معدي و مدققين الحسابات و المحللين الماليين و مجمع مستخدمي القائم المالية، في هذه العملية بتطور المستمر.[1]

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

تعد القوائم المالية عادة في ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد و على مفهوم الحفاظ على رأس المال و يمكن أن يكون هناك نماذج أخرى و مفاهيم أكثر ملائمة لتحقيق هدف توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد إجماع على التغيير، و لقد تم وضع هذا الإطار بحيث يكون قابلا للتطبيق بالنسبة للعديد من النماذج المحاسبية و المفاهيم الخاصة برأس المال و الحفاظ عليه.[2]

المطلب الأول: ماهية الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية

1. الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية

أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية

---

(1)- **IBID**, P 43.

(2)- أمين احمد السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 456.

المختلفة، ولا تقتصر الحاجة إلى المعلومات المالية على ملاك المؤسسة الحاليين فقط، وإنما تمتد لتشمل غيرهم من المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، إذ تسعى المؤسسات المعاصرة إلى اجتذاب أموال جديدة بصورة مستمرة من مصادر متعددة داخل الدولة أو خارجها.[1]

ومن الطبيعي أن يحتاج مقدمو هذه الأموال إلى المعلومات المالية التي تمكنهم من اتخاذ قرارات تتعلق بالاستثمار في المؤسسات المعنية أو إقراضها، وذلك بعد تقييم ما قد يترتب على هذه القرارات من احتمالات لنجاح أو فشل هذه المؤسسات، ومقدار العائد المتوقع على استثماراتهم فيها أوقروضهم لها. وبالتالي فإن المستفيدين الرئيسيين من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية يشملون المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين، وهناك مستفيدون آخرون ممن تكون لهم مصالح في المؤسسة مثل الموردين والعملاء والموظفين، وكذلك الجهات الرقابية والبنك المركزي.[2]

إن مهنة المحاسبة في الواقع العملي تواجه مخاطر الانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض من خلال توصيل تلك المعلومات ضمن القوائم المالية لمستخدميها، وحتى تستطيع مهنة المحاسبة التخفيف من تلك المخاطر، وفي نفس الوقت توفير قوائم مالية يمكن مقارنتها بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويمكن مقارنتها بالمشاريع الأخرى ضمن نفس القطاع، فقد حاولت صياغة مجموعة من المبادئ (إطار مفاهيمي) تكون مقبولة قبولا عاما ومطبقة بصفة عامة، ودون وجود هذا الإطار من المبادئ المقبولة قبولا عاما سيستخدم كل محاسب أو كل مؤسسة المبادئ والإجراءات الخاصة بهما، ويؤدي هذا الوضع إلى جعل عملية مقارنة القوائم المالية في منتهى الصعوبة، أو قد تكون مستحيلة، لان القيام بها سيتطلب البحث عن المبادئ المحاسبية المستخدمة في كل مشروع من المشروعات أو في كل فترة من الفترات.[3]

وفي حقيقة الأمر تستخدم كثير من الاصطلاحات الأخرى للدلالة على المبادئ المحاسبية، واهم هذه الاصطلاحات الأخرى هي (المعايير المحاسبية، الفروض، والافتراضات، المفاهيم، المعتقدات)، ويشير تعدد تلك المصطلحات إلى الجهود المبذولة في صياغة إطار مفاهيمي مقبول للمحاسبة وإعداد التقارير؛ ولا تزال تلك الجهود مستمرة حتى الآن حيث مزال هدف الوصول إلى إطار مفاهيمي محدد ومتجانس

---

(1)- أحمد نور، **المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 25.

(2)- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)**، 2003، الفقرة: 2-3، ص ص 25-26.

(3)- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 24.

للمبادئ المحاسبية محل الكثير من الدراسات في الدول المتقدمة،[1] حيث اهتم عديد من التنظيمات المحاسبية المهنية بتوفير إطار مفاهيمي عام للمحاسبة، يساعد على تحديد مبادئ المحاسبة الواجبة التطبيق على الواقع العملي ، وضمان اتساقها مع بعضها البعض مما يسهم في الحد من الخلافات الجدلية في التطبيق العملي، ذلك كون أن هذا الإطار يتماثل مع الدستور باعتبار انه يعتبر نظاما متكاملا من الأهداف و الأسس المترابطة التي يمكن أن تسفر عن معايير محاسبية تتسم بالاتساق وتساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة والتقارير المالية.[2]

ولقد اتفق المحاسبين ومديري الشركات على الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية يساعد في تحديد شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية، وهذا الإطار يجب أن يكون مرشدا في تحديد التقارير المحاسبية المناسبة في ظل ظروف معينة، ويجب أن يساعد هذا الإطار المفاهيمي المحاسبين في الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية تلك التي تعكس وضعية المؤسسة الحقيقية وبالتالي تقديم معلومات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.[3]

حتما سيساعد وجود إطار مفاهيمي متكامل من الأهداف والمفاهيم والمبادئ الجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية في وضع معايير مفيدة وأكثر اتساقًا، بمعنى أن وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يؤدي إلى وجود مجموعة متكاملة ومتسقة من معايير المحاسبة نظرًا لأنها تستند إلى نفس الأساس المفاهيمي، ويؤدي وجود إطار مفاهيمي أيضًا إلى زيادة قدرة مستخدمي التقارير المالية على تفهمها والثقة في ما تحتويه من معلومات، بجانب تحقيق إمكانية المقارنة بين التقارير المالية للمؤسسات المختلف، ومن ناحية أخرى، فإن وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يؤدي إلى توفير مرجع يمكن الاستناد إليه في حل المشكلات العملية التي قد تنشأ في التطبيق المحاسبي.[4]

ولكن الإطار المفاهيمي للقوائم المالية لن يحل كافة المشاكل المحاسبية، فرغم أن هذا الإطار المفاهيمي يقدم دليل وأساس مرجعي للمحاسبين، إلا أنه لن يسد الحاجة للحكم الشخصي مثل تحديد ما هي المعلومات الواجب تقديمها وما هي الطريقة المثلى لإعداد التقارير الخارجية وما شكل المعلومات

---

(1)- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

(2)- أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس و الإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سبق ذكره، ص 07.

(3)- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

(4)- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

التي يجب تقديمها،[1] ذلك أنه لا يوجد إطار عام واحد محدد لتلك المبادئ المحاسبية في الوقت الحاضر، ولكن يوجد أساسيات أو مبادئ أساسية يقر بها المحاسبون ويطبقونها باستمرار، ويستخدم أعضاء المهنة تلك المبادئ الأساسية كمرشد لهم فيما يستخدموه من إجراءات وطرق محاسبية، ورغم ما يتعرض له بعض تلك المبادئ الأساسية للمحاسبة من انتقادات ومناقشات كثيرة إلا أن معظم المحاسبين والمحللين الماليين يعتبرون أن تطبيق هذه المبادئ في مجموعها يعطي صورة عادلة عن عمليات المؤسسة ومركزها المالي،[2] وبدون شك فان وجود ذلك الإطار المفاهيمي يعتبر ضروريا نتيجة للعوامل التالية:[3]

- وجود إطار مفاهيمي واضح من المفاهيم والأهداف يكون مفيدا في وضع معايير ترتبط مع جملة المفاهيم والأهداف الموضوعة، هذا سيشجع المنظمات الدولية المشرفة على عملية وضع معايير محاسبة دولية لإصدار المزيد من المعايير المتناسقة في المستقبل، وبالتالي سيكون هناك معايير وقواعد مترابطة لأنها ستبنى على نفس الأسس؛
- وجود إطار مفاهيمي سيكون السبيل لإيجاد حلول للمشاكل التطبيقية الجديدة والطارئة من خلال الرجوع لهذا الإطار المفاهيمي؛
- وجود إطار مفاهيمي يشجع على الثقة والفهم لدى مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية المعدة وفق هذا الإطار؛
- أيضا وجوده يشجع على إجراء مقارنات بين القوائم المالية لمختلف الشركات من حيث أن الأحداث والظواهر المتشابهة يمكن إيجاد لها معالجة محاسبية متشابهة.

عموما يتم إعداد القوائم المالية ويتم تقديمها للمستخدمين الخارجين من طرف العديد من الشركات، بيد أنه توجد اختلافات ومفروقات بين هذه القوائم وذلك نتيجة للقوانين والتشريعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة من بلد إلى آخر، هذه الاختلافات أدت إلى اختلاف في مفاهيم القوائم المالية وعناصرها،[4] وبالتالي عدم وجود مفاهيم أساسية، بالإضافة إلى وجود اختلافات في التنظيم الإداري وأنواع

---

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

[3]- فداغ الفداغ، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 17-18.

[4]- IASC, International Accounting Standard, **Presentation of financial statements**, P 52.

المنتجات والخدمات والنظم المحاسبية بين المؤسسات، فإننا نتوقع ممارسات محاسبية تؤدي إلى قوائم مالية غير قابلة للمقارنة، ومنَ ثم تتولد الحاجة إلى إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.

2. نشأة وتطور التاريخي للإطار المفاهيمي:

1.2 نشأة الإطار المفاهيمي:

تاريخيا، ظهرت الأطر المفاهيمية للمرة الأولى في الولايات المتحدة، بعد يوم من المناقشات من قبل المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA) لتهيئة الظروف لممارسة محاسبية سليمة، والواقع أن الأزمة في النظام المصرفي في عام 1929، كما حدث أيضا أزمة في نشر المعلومات المحاسبية في الأسواق، قد أدى كل ذلك إلى إنشاء لجنة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 1933 من قبل الحكومة، وتعتبر لجنة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أن لديها السلطة لتنظيم المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة، وهكذا قد يخشى مهني المحاسبة أن تجرد منهم مهمة توحيد المحاسبة وتكون لصالح الحكومة، ولقد بذلت محاولات عدة من قبل المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA) لتوضيح مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)؛ وتعتبر مهمة التوحيد لأول مرة من قبل (CAP) (لجنة الإجراءات المحاسبية) بين 1937 –1959، ثم (APB) (مجلس مبادئ المحاسبة) بين عامي 1959 – 1973، ومع ذلك فان أعمال هاتين الهيئتين للتوحيد التي عانت من انتقادات حادة سواء على الصعيد التقني (وضعت معايير ناقصة، وغالبا ما تكون متعارضة) أو على الصعيد المؤسسي (الدفاع عن مصالح المهنة على حساب أصحاب المصلحة الآخرين).[1]

وتعتبر فترة ما قبل السبعينيات التي كان فيها عدد قليل من الأكاديميين الذين يعطون بعض الاهتمام إلى عملية وضع معايير محاسبية، إلا أن ذلك الوضع لم يستمر على ما هو عليه، فبعد بداية السبعينيات أصبح من الواضح أن وضع المعايير عبارة عن عملية مميزة أصبحت تدور مع الاهتمام الشخصي الاقتصادي للأطراف التي تتأثر به، ولقد وجدت الكثير من المنظمات واللجان والأفراد المهتمون بوضع ونشر أطرهم النظرية الخاصة بهم.[2]

وفي عام 1973، المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (l'AICPA) أنشئ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الذي نشر بين عامي 1978 و 1985 ستة بيانات للمفاهيم التي تشكل الإطار

---

[1]- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 36.

[2]– فداغ الفداغ، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

المفاهيمي،[1] والتي تعد انجح المحاولات في ما سبق خاصة بيان مجلس معايير المحاسبة المالية رقم 4 تحت عنوان " المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التابعة للقوائم المالية لمنشأة الأعمال" والتي تصف الممارسات القائمة ولكنها لا تحدد أي الممارسات التي يجب إتباعها، أما بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية الذي انطلق من معرفته للحاجة لإطار مفاهيمي مقبول قبولا عاما، قد اصدر مذكرة مناقشة مكونة من ثلاثة أجزاء بعنوان (الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية: عناصر القوائم المالية وطريقة قياسها).[2]

حيث تم تحديد القضايا الأساسية التي يجب أن يتناولها عند وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة الذي سيمثل أساس وضع المعايير المحاسبية وحل جوانب الخلاف في عملية التقرير المالي؛ ولقد جاء هذا الإطار على ثلاث مستويات، حيث يحدد المستوى الأول أهداف المحاسبة والتي تمثل حجر الزاوية في الإطار المفاهيمي، بينما يعرض المستوى الثاني الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالإضافة إلى تعريف عناصر القوائم المالية أما المستوى الثالث فهو يحدد مفاهيم الاعتراف والقياس المستخدمة عن طريق المحاسبين عند وضع وتطبيق المعايير المحاسبية والتي تتضمن استخدام الافتراضات والمبادئ والمحددات التي تصف بيئة التقرير المالي.[3]

والجدير بالذكر أن تقرير تروبلود (Trueblood Committee) الصادر في عام 1973، شكل الأساس لمشروع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ومنذ ذلك التاريخ أعد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي العديد من مذكرات المناقشة، ومسودات العرض وتقارير البحوث التي أدت إلى نشر مجموعة من البيانات لمفاهيم المحاسبة المالية (SFACs)،[4] التي ترتبط مع تقارير منشأة الأعمال وهي: [5]

---

(1)- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 36.

(2)- فداغ الفداغ، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

(3)- أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس و الإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سبق ذكره، ص 9.

(4)-**المرجع السابق**، ص68 .

(5)- Financial Accounting Standards Board, **Concepts Statement**. (http://www.fasb.org/)

- Concepts Statement No. 1 بيان رقم (1) " أهداف التقارير المالية لمنشأة الأعمال": وهي تعرض أهداف وأغراض المحاسبة؛
- Concepts Statement No. 2 بيان رقم (2) " الخصائص النوعية (الجودة) للمعلومات المحاسبية": وهي تتعلق بالخصائص التي تجعل من المعلومات المحاسبية ذات فائدة؛
- Concepts Statement No. 3 بيان رقم (3) " عناصر القوائم المالية لمنشأة الأعمال": وهي توفر التعاريف والفقرات الواردة في القوائم المالية مثل الأصول والخصوم والإيرادات و المصاريف؛
- Concepts Statement No. 4 بيان رقم (4) " المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التابعة للقوائم المالية لمنشأة الأعمال؛
- Concepts Statement No. 5 بيان رقم (5) " التحقق والقياس في القوائم المالية لمنشاة الأعمال: وهي تضع شروط التحقق و القياس والإرشادات عن ماهية المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية؛
- Concepts Statement No. 6 البيان رقم (6) " عناصر القوائم المالية": وهذا البيان حل محل البيان رقم 3 وقام بتوسيع مداه ليشمل المنظمات الغير هادفة للربح.
- Concepts Statement No. 7 بيان رقم (7) " استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي؛
- Concepts Statement No. 8 بيان رقم (8) " الاطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية – عوض البيان رقم (1) و (2).

2.2 تطور الإطار المفاهيمي:

بدأ تطوير بنية النظرية للمحاسبة المالية في بداية 1922 عندما الأمريكي (William Panton) نشر بعض الافتراضات المحاسبة المالية، حيث كان عمل (William Panton) والعديد من المؤلفين الآخرين الذين أتبعوا (Sweeny& Henry en 1936 – Gilman & Stephen en 1953, Skinner en 1973, Ijiri et Yuji en 1975)، قد أسهم إسهاما كبيرا في تشكيل توافق عام في الآراء في الإطار النظري، كان توافق لا غنى عنه لتطوير نظرية المحاسبة، ففي جميع أنحاء العالم كان وضع إطار شامل للأسس النظرية للمحاسبة قد تحقق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، التي سبقت المملكة المتحدة، وكندا، ومجلس

معايير المحاسبة الدولية (l'IASB)، كما ولدت في هذه البلدان فكرة وضع إطار مفاهيمي للحاجة إلى تحديد وتوحيد المفاهيم الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية،[1] والذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية.[2]

- **أولا: تطور الإطار المفاهيمي من قبل (FASB)**

قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بتطوير الإطار المفاهيمي منذ التكوين عام 1973، وقد كان هناك دائما اهتمام أكثر بالإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية عن معظم الدول الأخرى، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى وجود عدد كبير من الأكاديميين وكان متوقعا أن يحقق الإطار المفاهيمي للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية ما يلي:[3]

- إرشادات الهيئة المسئولة عن وضع المعايير؛
- تقديم إطار مرجعي لحل المسائل المحاسبية في غياب معيار محدد منشور؛
- تحديد حدود للحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية؛
- زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية وثقتهم في القوائم المالية؛
- تحسين القابلية للمقارنة.

أما بالنسبة للغرض من الإطار المفاهيمي بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تتمثل في:[4]

أن المهمة الرئيسية للإطار المفاهيمي بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)" أن يؤدى إلى معايير متوافقة، تبين طبيعة ودور وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية"؛ وفي ظل التعريف السابق للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، فان (FASB) لديه الأداة التي تسمح له بتحمل

---

(1)- Fayçal Derbel, **Cours de comptabilité intermédiaire**, Institut Supérieur De Gestion, Université De Tunis, 2009/2010, P 20.

(2)- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 2.

(3)- أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس و الإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سبق ذكره، ص 9.

(4)- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 37.

الضغوط التي سوف تؤدي إلى إنتاج معايير لا تتفق مع هذا الإطار، ويضاف إلى ذلك كلا من وظيفتين أخريين مشتقة، وظيفة تفسيرية، وتقييميه (الإطار المفاهيمي يسمح بأثر رجعي على تفسير الممارسة المحاسبية وتقييم) و وظيفة تنبؤية (عندما تظهر مشكلة جديدة، التي لم يتم حتى الآن علاجها بمعيار، فإنه يسمح بالتنبؤ بحل لهذه المشكلة).

وأخيرا فإن الإطار المفاهيمي لديه مهمة إضفاء الشرعية على أعمال مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، واقتراح معايير أفضل وأكثر اتساقا من تلك التي صدرت سابقا، وفي هذا السياق، يظهر الإطار مفاهيمي المنشور كحل تقني لمشكلة صلابة والاتساق في المعايير وإيجاد حل لمشكلة استقلال هيئة التوحيد على حد سواء.[1]

- **ثانيا: تطور الإطار المفاهيمي من قبل (IASB)**

من أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي (Le Cadre Conceptuel)، والذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في أفريل 1989، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس المعاير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 2001،[2] وقد تضمن هذا الإطار تحديد الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية وتحديد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها و هي كالآتي:[3]

- يحدد المستعملين للقوائم المالية وكذا طبيعة وأهداف تلك القوائم؛
- يحدد الفروض المحاسبية الأساسية؛
- يحدد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- يضع تعريفات ويحدد قواعد التسجيل المحاسبي وطرق التقييم؛
- يوضح مفهوم الرأس المال وكيفية المحافظة عليه.

---

(1)- **IBID**, P 37.
(2)- Maillet B, Lemanh A, **Normes Comptable International IAS/IFRS**, BERTI, Alger, 2007, P 21.
(3)- Pierre Lassègue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, Dalloz, 11ème Edition, Paris, 1996, P 250.

أما بالنسبة للغرض من الإطار المفاهيمي بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) يتمثل في:[1]

- بعد أن قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية (L'IASC) في عام 1986 أن يكون لديها إطارا مفاهيميا، والذي نشر في عام 1989، كان الهدف من إطارها المفاهيمي هو ليس فقط مساعدة الأشخاص المشاركين في عملية التوحيد ولكن أيضا من معدي القوائم المالية (من خلال تطبيق معايير الإبلاغ والتعامل مع القضايا التي لم تصبح بعد موضوع التوحيد).
- بالنسبة لمراجعي الحسابات فالإطار المفاهيمي يساعدهم في تكوين رأيهم بشأن القوائم المالية، وكذلك بالنسبة للمستخدمين فهو يساعدهم في تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية.

إن مفهوم مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP) لم يتم الاحتفاظ به من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (L'IASC) (ولا في وقت لاحق من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB)، فنظام التوحيد يمكن إذا اعتباره كمطبق، لأن الإطار المفاهيمي هو المرجعية الوحيدة الممكنة سواء بالنسبة لواضعي المعايير وكذلك لمختلف المستخدمين.[2]

وبغرض التوصل إلى مجموعة الأسس و المبادئ والقواعد المحاسبية، فقد شهدت العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي وحتى يومنا هذا اهتماما ملحوظا من جانب المنظمات المهيمنة على شؤون المحاسبة لتوفير هذا الإطار المفاهيمي العام الذي يستند إليه في التوصل إلى المبادئ و القواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في الحياة العملية، و تضمن التنسيق مع بعضها البعض، وكذا تستخدم كوسيلة للإقناع والحصول على موافقة الأطراف المختلفة على تلك المبادئ نظرًا لاستنادها على الأصول العلمية، ولاشك أن ذلك يسهل كثيرًا من أعمال تلك المنظمات ويقضي على الكثير من الانتقادات الموجهة إلى التوصيات التي تصدر عنها ويضيق من الخلافات عند التطبيق، وهذا الهدف المراد تحقيقه هو الذي يطلق عليه التنميط المحاسبي أو التوحيد المحاسبي.[3]

وفي الأخير يمكن القول بأن أسس إعداد وعرض القوائم المالية التي يتم تطويرها في أي بلد أو من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قد لا تتضمن كافة الأحداث والعمليات، وبالتالي فانه يكون من حق

---

(1)- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 37.
(2)- **IBID**, P 37.
(3)- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 2.

المؤسسة استخدام اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.[1]

3. طبيعة الإطار المفاهيمي:

لقد جاء تعريف الإطار المفاهيمي من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بالصيغة التالية: "هو هيكلة مجموع الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة مع بعضها البعض، وبفضلها يتم التمكن من وضع معايير متناسقة وإظهار طبيعتها، ووظائفها، وحدود المحاسبة المالية، والقوائم المالية."[2]

ومن خلال التعريف السابق نجد بأن الإطار المفاهيمي السليم يجب أن يساعد في تطوير وإصدار مجموعة متناسقة من المعايير والممارسات التي تستند إلى أساس واحد، كما أن الإطار المفاهيمي يجب أن يزيد منفهم المستخدمين للقوائم المالية وكذلك يزيد من الثقة فيها ويؤدي إلى تعضيد إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة، فالأحداث المتماثلة يجب أن يتم المحاسبة عنها بطريقة واحدة.[3]

إن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يشبه الدستور وهو الذي يقود النظام المحاسبي، والذي يجب الالتزام به للتمكن من تحقيق الخطوة الأولى في الدورة المحاسبية، وخير تشبيه هنا لدستور الدولة، فالدولة (النظام الحكومي) مرتبط بدستورها، ومن دونه تكون الأمور غير منظمة وعشوائية، ولهذا عند ظهور أي قرار حكومي أو تشريع يجب أن يتماشى مع الدستور قلبا وقالبا، وفي حالة مخالفته يتم رفضه جملة وتفصيلا،[4] وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي يتضمن الأسس النظرية والمبادئ التوجيهية لإعداد القوائم المالية، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:[5]

---

(1)- **المرجع السابق**، ص ص 2-3.

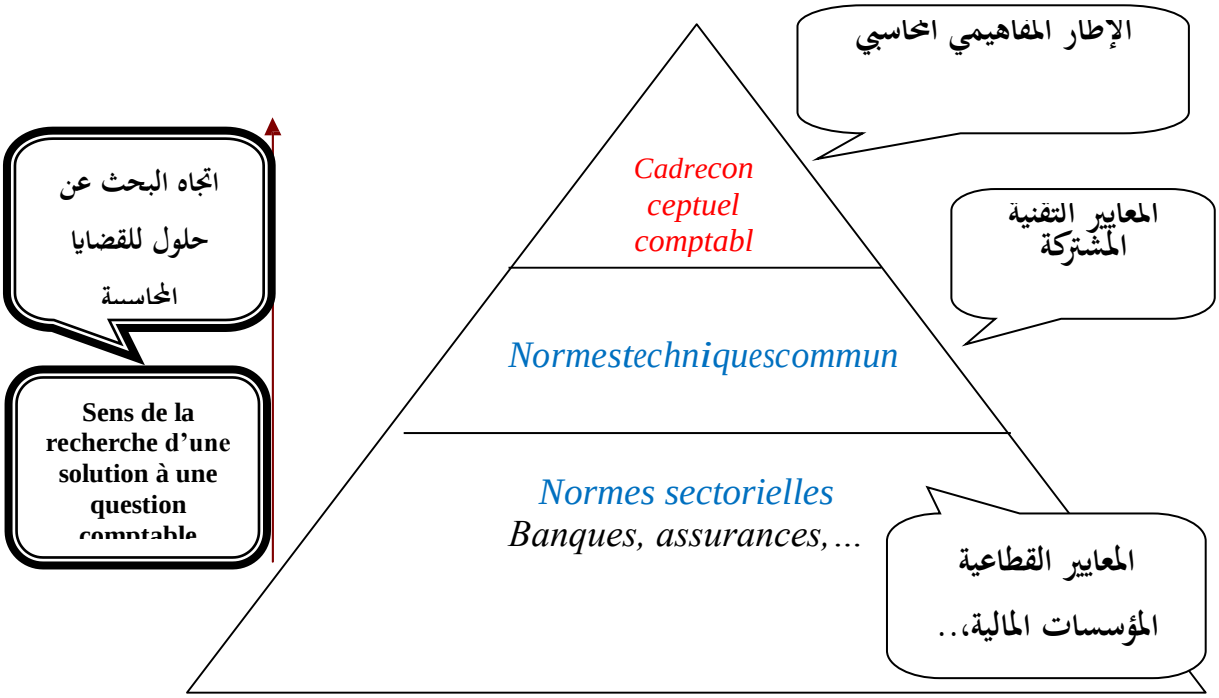
(2)- Pierre Lassègue, **Op-Cit**, P 250.

(3)- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.

(4)- ظاهر شاهر القشي، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة والبيئة الاجتماعية**، الشرق الأوسط للدراسات العليا، مجلة المدقق، العدد (81-82)، الأردن، تشرين أول 2009، ص 2.

(5)- Sami Bouassida, **Cours en l'état financier individuel le référentiel Tunisien**, Formation au certificat international d'analyste financier, Mai 2009, P 2.

الشكل رقم (01): الإطار المفاهيمي المحاسبي



Source : Sami Bouassida, Cours en l'état financier individuel le référentiel tunisien, Formation au certificat international d'analyste financier, Mai 2009, P 2.

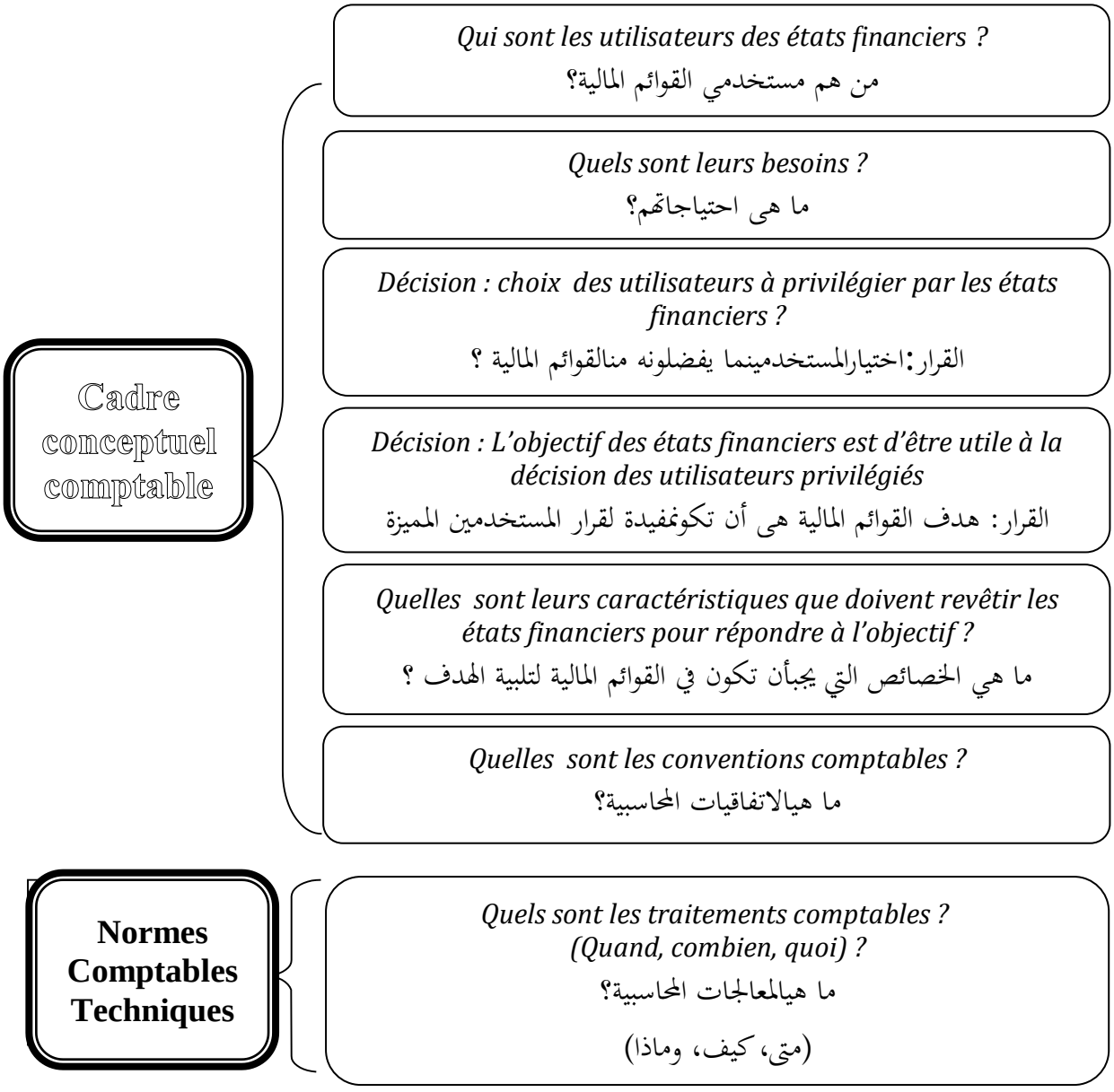
ولقد تضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير الماليةحسب (FASB) المقومات التالية: (الأهداف والسمات النوعية، العناصر، الإثبات(الاعتراف)، القياس، عرض القوائم المالية، المكاسب، تدفقات الأموال، السيولة)؛ حيث تمثل المقومات الأساسية أهداف مشتقة من احتياجات المعنيين بالقوائم المالية والسمات النوعية، هي المعايير التي تستخدم في اختبار وتقييم السياسات المحاسبية والتقارير، وتمثل عناصر القوائم المالية المكونات اللازمة لإعداد القوائم المالية وتتضمن الأصول والخصوم وحقوق الملكية والاستثمارات بواسطة الملاك والتوزيعات على الملاك والدخل الشامل والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، ومن أجل إظهارها في القوائم المالية فإنه لابد أن يتوافر في كل عنصر معايير الاعتراف وأن يتمتع بسمات تمكن من قياسه بموثوقية كافية.[1]

وتتعلق التقارير أو اعتبارات عرض البيانات فيها بأي المعلومات التي يجب تقديمها ومن الذي يقدمها وأين يجب أن تُعرض وكيفية عرض القوائم المالية (المركز المالي، والمكاسب، والتدفق النقدي)، والتي تمثل بؤرة هذا الجزء من مشروع الإطار المفاهيمي؛ وبالتالي يمكننا القول بأن تعريف القوائم المالية، وهدفها يأتي من خلال بناء فكري (نظري) يكون فيه نقطة البداية ونقطة النهاية هم مستخدمو القوائم

(1)- **IBID**, P 2.

المالية، كما انه توجد مجموعة من الحجج التي يستند عليها الإطار المفاهيمي للمحاسبة هي على النحو التالي: [1]

الشكل رقم (02): حجج الإطار المفاهيمي المحاسبي



Source: Sami Bouassida, Cours en l'état financier individuel le référentiel tunisien, Formation au certificat international d'analyste financier, Mai 2009, P 3.

لقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في العام 1989، بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، والذي تم تعديله سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث أصبح يشكل الإطار العام الذي يسترشد به في عملية إصدار معايير جديدة، وفي عملية

[1]- **IBID**, P 2.

إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا وكذا معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.[1]

عموما يهتم هذا الإطار بالقوائم المالية ذات الغرض العام، والتي تشمل القوائم المالية الموحدة، هذه القوائم المالية تعد وتعرض سنويا على الأقل وتهدف أساسا إلى توفير الاحتياجات المشتركة لفئات متعددة من مستخدمي البيانات المالية، وبالرغم من أن بعض هذه الفئات قد تطلب وقد يكون لها القدرة على الحصول على بيانات أخرى إضافة للبيانات المتوافرة بالقوائم المالية إلا أن أغلبية مستخدمي القوائم المالية مضطرون للاعتماد على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات المالية وبالتالي فأنه يجب أن تؤخذ احتياجات هؤلاء المستخدمين في الاعتبار عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية. (الفقرة 06 من الإطار المفاهيمي).

ويتناول الإطار المفاهيمي أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه، ويعتني هذا الإطار بالقوائم المالية الموحدة المالية التي يحتاجها المستخدمون، كما تمثل القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي وتشتمل المجموعة الكاملة من هذه القوائم المالية عادة على الميزانية، وحسابات النتائج وقائمة التغيرات في المركز المالي، الإيضاحات والإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكملا للقوائم المالية كما تشمل على جداول ملاحق، معلومات مبنية على أو مشتقة من تلك البيانات.[2]

المطلب الثاني: أهداف واستخدامات القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي

1. أهداف القوائم المالية:

إن القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، و حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، فان الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية للوحدة في تاريخ غلق الحسابات و ذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول حسابات النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 2-3.

[2]- أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 456.

تدفقات الخزينة، و ذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية،[1] أما هؤلاء المستعملون للقوائم المالية فهم متعددون فقد يكونون المستثمرين الحاليين أو المحتملين، الأجراء، المقرضين، الموردين، العملاء، الحكومة وإدارتها وحتى الجمهور.[2]

وفيما يلي نعرض كل نوع من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية على نحو التالي:[3]

- أولا– المعلومات عن المركز المالي: تقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية، ويتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، ومركزها المالي، ودرجة سيولتها، ودرجة يسرها، وقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها، وتعتبر المعلومات عن الموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها المؤسسة وقدرتها في الماضي على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد النقدية وما يعادلها في المستقبل، كما أن المعلومات عن المركز المالي تفيد في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلية وكيف ستوزع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتفيد أيضا في التنبؤ بإمكانية نجاح المؤسسة في الحصول على تمويل مستقبلي. وتكون المعلومات عن درجة السيولة ودرجة يسار المؤسسة ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بمقدرتها على الوفاء بتعهداتها المالية في تاريخ استحقاقها، حيث تشير درجة سيولة المؤسسة إلى مدى وفرة النقدية في المستقبل القريب بعد الأخذ في الاعتبار التعهدات المالية هلال هذه الفترة، أما درجة يسار المؤسسة فتشير إلى مدى وفرة النقدية عبر فترة أطول للوفاء بالتعهدات المالية عند تاريخ استحقاقها.
- ثانيا– المعلومات عن الأداء: تقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل، تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة وبصفة خاصة المعلومات الخاصة بالربحية في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل، وتعتبر المعلومات حول تباين (تغاير) الأداء مفيدة في هذا الخصوص، فالمعلومات عن الأداء تفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد أيضا في الحكم على قدرة وفاعلية المؤسسة في توظيف موارد إضافية.

---

(1)- Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS,** Op-Cit, P 54.
(2)- Bernard Raffournier, **Op-Cit**, PP 14-15.
(3)- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص ص35-36.

- ثالثا- المعلومات عن التغيرات في المركز المالي: تقدم المعلومات عن التغيرات في المركز المالي في قائمة منفصلة (مثل قائمة التدفقات النقدية أو قائمة تدفق الأموال) وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمؤسسة في تقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم عنها إعداد التقارير المالية، وتفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وما يعادلها واحتياجات المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات، ولإعداد قائمة عن التغيرات في المركز المالي فان هناك تعريفات مختلفة للأموال مثل جميع الموارد المالية ورأس المال العامل، الموجودات السائلة أو النقدية ولا يسعى الإطار الحالي لتحديد تعريف للأموال.

2. مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات:

تلجأ فئات متعددة لاستخدم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم لمالية،[1] في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ذلك أن احتياجات هذه الفئات إلى المعلومات متباينة جدا حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، أفاقها المستقبلية مرورا بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقيم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع، وتشمل تلك الاحتياجات على ما يلي:[2]

- المستثمرين: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات أرباح.

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 4.

[2]- رحال علي، **التقارير المالية أي محتوى للمعلومات؟**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الأول، جوان 2007، ص 2.

- العاملين: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظف.
- المقرضين: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.
- الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى عكس المقرضون فان الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.
- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.
- الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.
- الجمهور العام: تؤثر المؤسسة على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها. (الفقرة 09 من الإطار المفاهيمي).

والجدير بالذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة، سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يذكرها ضمن إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هم: إدارة المؤسسة، والمحللون و المستشارون

الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون ... الخ،[1] أما فيما يتعلق بالقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية فهي:[2]

- اتخاذ قرار بشأن توقيت شراء أو بيع أو احتفاظ بأحد الاستثمارات في صورة صكوك ملكية؛
- تقييم علاقات الوكالة أو إمكانية مساءلة الإدارة؛
- تقييم مقدرة المؤسسة على الدفع وتقديم مزايا أخرى للعاملين؛
- تقييم الضمانات المقدمة للمبالغ التي تم اقتراضها من قبل المؤسسة؛
- تحديد السياسات الضريبية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات؛
- إعداد واستخدام إحصائيات الدخل القومي؛
- تنظيم أنشطة المؤسسة.

المطلب الثالث: عناصر الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية

1. الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

إن المبادئ المحاسبية بالشكل الذي هي عليه اليوم، لم تنشأ كلها في ذات الوقت لتمثل إطارا نظريا متكاملا يحكم التطبيق العملي والممارسة المهنية، وإنما نشأ كل منها نشأة مستقلة، وعند ظهور الحاجة إليها، ثم انتشر تطبيقها وحازت القبول العام،[3] ذلك أن صفة المبدأ تقترب من طبيعة القانون العام في أن كلاهما يعتبر تمثيلا صادقا للظاهرة، مع ملاحظة أن المبادئ لم تشتق علميا، بل استندت إلى فروض لا يمكن التحقق من صحتها، ولكنها (أي الفروض) تصلح للاستدلال المنطقي في الوصول إلى المبادئ المحاسبية، حيث قامت مهنة المحاسبة بتطوير معايير التي أصبحت فيما بعد مقبولة بصفة عامة ويتم تطبيقها عالميا، ولقد أطلق على هذه المجموعة من المعايير اصطلاح المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة أو متعارف عليها، والتي تهدف إلى توضيح كيفية التقرير عن الأحداث الاقتصادية.[4]

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

[2]- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص ص34-35.

[3]- محمد سمير الصبان،**دراسات في المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991، ص93.

[4]- رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص37.

وعند القيام بتطوير واشتقاق مبادئ محاسبية تحظى بالقبول العام، فانه يكون هناك فروض معينة يتم الاعتماد عليها عند اشتقاق تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهذه الفروض تشكل أساس العملية المحاسبية، على الرغم من عدم اتفاق معظم المحاسبين على تعريف الفرض المحاسبي إلا أنه يمكن تعريفه على انه شيء مسلم به (أي أنه بديهية)، وان الفرض يعتبر متطلب ضروري لاشتقاق المبادئ وأنه لا يحتاج إلى برهان ويتعذر إثبات صحته أو إقامة الدليل عليه، كما أن الفروض المحاسبية تعتبر قليلة العدد وأنها تعطي قاعدة ذات مغزى لتكوين المبادئ المحاسبية.[1]

وتتمثل الفرضيات التي يتم بموجبها إعداد القوائم لمالية لكي تحقق أهدافها في:[2]

- **فرضية الاستمرارية:**

يتم في العادة إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولذا يفترض بأن المؤسسة لا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة، وفي حالة وجود مثل تلك النية أو الحاجة فانه قد يكون من الواجب إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، حيث تقاس الأصول بالقيمة القابلة للتحقق ويتم الاعتراف بالالتزامات الإضافية التي تنشأ فقط عند التصفية أو الإفلاس، وفي هذا الحالة يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم. ولا يعني هذا المبدأ أن المؤسسة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة التزاماتها التعاقدية، ويؤثر هذا المبدأ على تصنيف وتقييم عناصر الأصول والخصوم والالتزامات في الميزانية، فطالما أن المؤسسة مستمرة في أعمالها فان أصولها ستستخدم في عملياتها وسيتم الوفاء بالتزاماتها من خلال ممارسة نشاطها، وبناءا على ذلك لا يتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهائية أو الالتزام على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

- **أساس الاستحقاق:**

كي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقرير عنها بالقوائم المالية للفترات التي تخصها، ولا تقتصر القوائم

---

[1]- مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ،إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص ص23-24.

[2]- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص 38.

المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تضمنته من استلام ودفع نقدية ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع نقدية في المستقبل والموارد التي سوف يتم الحصول عليها في صورة نقدية في المستقبل، ولذا فالقوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ويستخدم أساس الاستحقاق لوصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة، ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم الشركات التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات.

2. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الخصائص النوعية هي الصفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية،[1] والإطار المفاهيمي الذي نشر في عام 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، قد قدم الخصائص الأربع النوعية الرئيسية التالية:[2]

- القابلية للفهم (Intelligibilité)؛
- الملائمة (Pertinence)؛
- الموثوقية (Fiabilité)؛
- القابلية للمقارنة (Comparabilité).

وقدم أيضا عدد من الخصائص النوعية المشتقة هي: الأهمية النسبية (المشتقة من الملائمة)، الصورة الصادقة أو العادلة، تغليب الجوهر على الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال (المشتقة من الموثوقية أو المصداقية)؛ كما تجدر الإشارة إلى أن الإطار الجديد المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل سياسة التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد فضل الإبقاء على مفهوم العدالة (Fidélité) بدلاً من الموثوقية أو المصداقية (Fiabilité)، ففي ضوء طبيعة

---

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

[2]- Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, P 28. (Téléchargé le : 20/02/2013, http : //www. Focusifrs.com).

ونطاق المشاكل المطروحة منذ أمد طويل بالخاصية النوعية للموثوقية، والمحاولات السابقة لحلها، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية قد وصلا للتشكيك في نفس المصطلح، كما أنهم قاموا بتفتيش لمصطلح الذي سيكون أكثر وضوح ويعكس المعني المقصود (العدالة)، هذا يعني الوصف العادل للظواهر الاقتصادية في التقارير المالية، أمر أساسي لفائدة صانعي القرار من المعلومات.[1]

ولإعطاء صورة عادلة عن الظواهر الاقتصادية، فإن ممثلي المحاسبة ينبغي أن يقدموا قوائم مالية تتضمن معلومات تكون كاملة أو شاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية، وجاءت نصائح مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية المقدمة بأن العدالة تشمل جميع الخصائص للأطر السابقة كما وصفت من جانب الموثوقية. إن هذه الخصائص النوعية التي تحدد مدى فائدة المعلومات الواردة في القوائم المالية، يمكن تصنيفها إلى قسمين فرعيين:[2]

- الخصائص النوعية الأساسية.
- الخصائص النوعية الفرعية.

ومن الجدير بالذكر أيضا أن تتم تغطية عددا من المفاهيم والمبادئ التي عالجها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) وهي: الصورة الصادقة أو العادلة (الفقرة: 13)، واستمرارية الاستغلال (الفقرة: 23)، وطريقة محاسبة الاستحقاق (الفقرة: 25)، ومواصلة العرض (الفقرة: 27)، الأهمية النسبية وإمكانيات تجميع (الفقرة: 29) والمقاصة وعدم المقاصة (الفقرة: 32).

ما يجب الإشارة إليه فيما يتعلق بدراسة الخصائص النوعية نجد أن هنالك قيداً يحد من محتوى المعلومات المالية، ألا وهي تكلفتها، وللحصول على معلومات مالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وتمثل بصورة عادلة ما يزعم أنها تمثله، وما يعزز من فائدة المعلومات المالية هي إذا ما كانت قابلية المقارنة، و يمكن التحقق منها (قابلية التحقق)، سريعة الاستجابة، وقابلية الفهم.[3]

---

(1)- Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, P 28. (Téléchargé le : 20/02/2013, http : //www. Focusifrs.com).
(2)- **IBID**, P 28.
(3)- **IBID**, P 28.

وتعتبر خاصية الملائمة الخاصية الأكثر أهمية في القياس أو في تحديد الاختيار بين ما هو جزء من المعلومات التي يتم نشرها، وما لا يشكل جزءا منها، أما بالنسبة لصورة العادلة أو الحقيقية تأتي في المرتبة الثانية لأن مناقشة صورة صادقة عن المعلومات الغير ملائمة لن يكون لها معنى، و في الأخير تعتبر القابلية للمقارنة و القابلية للفهم هما في المرتبة الثالثة في التسلسل الهرمي للقياس أو من حيث تحسينها للمعلومات المقدمة، وبالتالي يمكننا القول في الأخير بأن انعدام الملائمة والصورة العادلة للمعلومات المنشورة فإنها ستكون بكل بساطة غير مفيدة.[1]

- **أولا: الخصائص النوعية الأساسية**

إن الإطار المفاهيمي الذي جاء به مشروع التقارب يميز بين اثنين من الخصائص النوعية: الملائمة (Pertinence)، والعدالة (L'image fidèle)، وللحصول على المعلومات المالية المفيدة، فإنها يجب أن تمتلك الخصائص النوعية الأساسية (الملائمة، العدالة). إذا فمفهوم الملائمة والعدالة، كما وردت في مشروع التقارب التي أدت إلى إعادة صياغة الإطار المفاهيمي السابق، فإن هذا التعريف لم يعد موجودا في النسخة النهائية، التي تقتصر على خصائص هذين الصفتين (الملائمة، العدالة).

أ. الملائمة (Pertinence):[2]

تكون المعلومات ملائمة إذا كان من المحتمل أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمين، المعلومات المالية الملائمة هي معلومات من المرجح أن تؤثر على القرارات إذا كان لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة المؤكدة، أو كليهما؛ وتكون المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كبيانات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتكون لها قيمة مؤكدة إذا كانت تؤكد أو تعدل التقييمات السابقة، والقيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة للمعلومات المالية تكون مترابطة مع بعضها البعض.

والمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في غالب الأحيان تكون قيمة مؤكدة، على سبيل المثال نجد أنه يمكن استخدام البيانات على النتائج المحققة للدورة الجارية كأساس للتنبؤ بنتائج الدورة المقبلة، كما يمكن أيضا المقارنة مع تقديرات نتائج السنة الحالية أو السنوات السابقة، بالتالي يمكن أن تساعد نتائج هذه المقارنات للمستخدم تصحيح وتحسين العمليات التي استخدمت في إجراء هذه التنبؤات.

---

(1)- Laurent Lévesque, **La Normalisation comptable internationale : Un Cadre conceptuel à repenser**, Dossier, Novembre 2006, SIC N°247, P 17. (Téléchargé le : 01/03/2013, http : //www. Focusifrs.com).

(2)- Robert Obert, **Le Nouveau Cadre Conceptuel De L'iasb**, Op-Cit, P 28.

تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الملائمة يستند على مبدأ الأهمية النسبية (المادية)، و تكون المعلومات مادية إذا كان حذفها أو تزويرها قد يؤثر على القرارات التي تتخذ من قبل المستخدمين استناداً إلى المعلومات المالية المقدمة من كيان محدد، أي بعبارة أخرى، فإن المادية هو جانب محدد من الأهمية تقوم على طبيعة أو حجم أو كليهما من العناصر التي تتصل بالمعلومات الواردة في القوائم المالية للكيان.

ب. الصورة العدالة (L'image fidèle):[1]

المعلومات المالية تعطي صورة عادلة (حقيقية) عندما تصور ظاهرة اقتصادية بطريقة شاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية، أي المعلومات المالية التي تعكس بدقة ظاهرة اقتصادية تصور جوهر المعاملات الاقتصادية، أو الحدث أو الظروف الكامنة التي لا تتطابق دائما مع شكلها القانوني، ومن أجل أن يكون عرض مثالي عادل، فان التمثيل الاقتصادي المقدم في القوائم المالية يجب أن يمتلك ثلاثة خصائص، وهي أن تكون شاملة أو كاملة، محايدة، خالية من الأخطاء الجوهرية.

التمثيل الكامل يشمل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم من أجل فهم الحقائق التي يتم تقديمها، بما في ذلك جميع التقييمات اللازمة والأوصاف والتفسيرات، أما التمثيل المحايد هو خيار بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية، ويجب ألا يكون محايدة التمثيل موجه نحو هدف زيادة احتمال أن المعلومات سوف ترد مواتية أو غير مواتية من قبل المستخدمين، ومع ذلك فإن التمثيل العادل لا يعني التمثيل الدقيق في جميع النواحي.

يلاحظ أن الإطار الجديد لا يتضمن (لايعرف) عدد من المفاهيم الواردة في الإطار المفاهيمي لعام 1989 وعلى وجه الخصوص أولوية تغليب الجوهر على الشكل (substance over forme) والحيطة والحذر، وأساس الاستنتاج المرتبط بذلك ما جاء في الإطار لسنة 2010 كان دقيقا (BC 3.26 à BC 3.28)، ذلك أن هذه المفاهيم هي نتيجة من نتائج مفهوم الصورة العادلة أو الحقيقية، وقد كانوا محددين التعريف من خلال الإطار المفاهيمي لسنة 1988:

- بالنسبة لمفهوم أولوية تغليب الجوهر على الشكل يكون: "إذا كانت المعلومات تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فانه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات

[1]- **IBID**, P 28.

والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكها القانوني".

- بالنسبة لمبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) يكون: "يتم أخذ الحيطة والحذر في الحسبان بدرجة معينة من الحيطة والحذر اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الأصول أو الإيرادات أو تشير الخصوم والأعباء بأقل مما يجب.

- **ثانيا: الخصائص النوعية الفرعية**

إن الإطار المفاهيمي الجديد يحدد أربع خصائص نوعية فرعية هي: القابلية للمقارنة (La Comparabilité)، وقابلية التحقق (La Vérifiabilité)، سريعة الاستجابة (La Rapidité) والقابلية للفهم (La Compréhensibilité)، فضلا عن التحفظ (الحيطة والحذر) والعدالة، فان الإطار المفاهيمي لم يعرف هذه المصطلحات (يقوم بالعمل على تعريفها في مشروع التقارب) الذي يحدد بدقة تلك الخصائص.

أ. القابلية للمقارنة (La Comparabilité):[1]

القابلية للمقارنة هي نوعية المعلومات التي تسمح للمستخدمين بتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين سلسلتين من الظواهر الاقتصادية، الاتساق ومواصلة الطرق تشير إلى استخدام نفس الطرق والأساليب المحاسبية خلال نفس الفترة في الكيانات المختلفة أو من فترة إلى أخرى في كيان واحد؛ كما أن القابلية للمقارنة تهدف إلى الاتساق ومواصلة الطرق لتوفير وسيلة تيسر تحقيق هذا الهدف، وهكذا، مثل قرارات المستخدمين المعنيين بالاختيار بين البدائل، على سبيل المثال، بيع أو الاحتفاظ بالاستثمار، أو الاستثمار في الكيان المصرح أو في آخر، معلومات حول الجهة المصرحة أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة متعلقة بكيانات الأخرى، أو بمعلومات مماثلة في نفس الكيان لفترة أخرى أو تاريخ آخر.

ب. قابلية التحقق (La Vérifiabilité):[2]

التحقق من نوعية المعلومات التي تساعد على تزويد المستخدمين مع ضمان أن المعلومات تعطي صورة عادلة أو حقيقية للظواهر الاقتصادية التي ترمي لتمثيلها، وقابلية التحقق تتطلب أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق عام في الآراء، وإن لم تكن بالضرورة كاملة على واحد أو أكثر من النقاط التالية:

---

[1]- **IBID**, P 28.
[2]- **IBID**, P 28.

- تصوير المعلومات دون خطأ أو تحيز جوهري للظواهر الاقتصادية التي ترمي لأن تمثلها،
- أن يتم تطبيق الطرق المحاسبية أو التقييم الملائمة دون خطأ أو تحيز جوهري.

ت. سريعة الاستجابة (La Rapidité):[1]

الاستجابة السريعة إلى ضرورة إتاحة المعلومات لوصولها لصناع القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على قراراتهم الخاصة بهم، وجعل زيادة سرعة الوصول لمعلومات ذات الصلة يمكن أن تزيد من قدرتها على التأثير في القرارات، والافتقار إلى السرعة في الوقت المناسب ينقص المعلومات من فائدتها المحتملة؛ وكقاعدة عامة، على أساس أقدميه المعلومات التي حتما سيجعلها أقل فائدة، بيد أن بعض المعلومات يمكن أن تظل ملائمة لفترة طويلة بعد انتهاء فترة إعدادها، لأنه مثلا بعض المستعملين قد يحتاجون إلى تحليل الاتجاهات.

ث. قابلية الفهم (La Compréhensibilité):[2]

القابلية للفهم هي نوعية المعلومات التي تسمح للمستخدمين من فهم المعنى، وما يعزز قابلية الفهم هو عندما تكون المعلومات مصنفة، ومفهومة، وقدمت بطريقة واضحة وموجزة، ويمكن أيضا زيادة قابلية المقارنة من قابلية الفهم، وتجدر الإشارة إلى أن بعض الظواهر الاقتصادية معقدة ولا يمكن فهمها بسهولة، وبطبيعة الحال، يمكن أن يكون استبعاد المعلومات حول هذه العناصر في القوائم المالية أن هذه المعلومات الواردة في القوائم المالية هي أسهل على الفهم، بيد أن هذه القوائم ستكون غير مكتملة ومن ثم يحتمل أن تكون مضللة.

وفي الواقع، يتم إعداد البيانات المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معينة عن الأنشطة التجارية والاقتصادية والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات المقدمة بعناية، وفي بعض الأحيان، حتى وإن تم الاطلاع جيدا على البيانات الواردة في القوائم المالية، فانه يمكن للمستخدمين الاعتماد على مساعدة خارجية لفهم الظواهر الاقتصادية المعقدة. [3]

---

(1)- **IBID**, P 29.
(2)- **IBID**, P 29.
(3)- **IBID**, P 29.

- **ثالثا: القيود التي تحكم المعلومات المالية**

في إطار احترام الخصائص الرئيسية المذكورة أعلاه، فان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد اعترف بأن القيود يمكن أن تواجهها، ويتمثل القيد الأول في الأهمية النسبية (المادية) التي وفقا للمؤشرات قدمتها "ورقة المناقشة" عدم تحديد من خلال التقرير عتبة محددة سلفا، ولكن يرتبط بالطبيعة، ومبلغ عنصر من المعلومات والحالة الخاصة بالكيان، ويجب أن تأخذ بعين الاعتبار الأحكام وخاصية الإغفال المقصود أو المتعمد والتظليل في العرض، أما القيد الثاني فيتمثل في التكلفة، فمجلس معايير المحاسبة المالية اعترف في البداية بأن الإرباح تعود على أولئك الذين يتحملون اقل التكاليف (المستثمرين والدائنين)، ولكن في نهاية المطاف فان الميزة التي تعطي للمعلومات جودة عالية، سوف تمتد على نطاق الاقتصاد ككل؛ وفي تقييمهم لتقرير التكلفة والمنفعة، صانعي المعايير قاموا بالتركيز على الجدوى ودرجة الدقة المكتسبة بالمقارنة مع التكاليف المتكبدة والطابع المعقد للوسائل اللازمة لتنفيذها. ذلك أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يود أن تكون الأطر المفاهيمية ملزمة رسميا لواضعي المعايير بزيادة تحليلها (التكاليف/المزايا) التي تتحقق من المعلومات المطلوبة، ومع ذلك هم يعترفون (واضعي المعايير) في الوقت نفسه محدودية هذه الممارسة (عدم القدرة على التحديد الكمي للمزايا) وخطر خلق توقعات غير واقعية.[1]

إذا فان المعلومات المالية تؤدي إلى تكلفة، والمزايا المستمدة من المعلومات المالية ينبغي أن تبرر هذه التكاليف، ومن خلال تقييمنا لما سبق، فمن المناسب أن نسأل ما إذا كان يجوز التضحية بخصائص صفة واحدة أو أكثر إلى حد ما لخفض التكاليف، ويؤدي تطبيق قيد التكلفة إلى تقييم ما إذا كان من المحتمل أن مزايا المعلومات المالية تبرر تكاليف إنتاجها واستخدامها، وخلال هذا التقييم، ينبغي التساؤل عما إذا كانت واحدة أو أكثر من الخصائص النوعية يمكن التضحية بها إلى حد ما للخفض من التكاليف.[2]

---

(1)- Laurent Lévesque, **Op-Cit**, PP 17-18.
(2)- Robert Obert, **Le Nouveau Cadre Conceptuel De L'IASB**, Op-Cit, P 30.

المطلب الرابع: المفاهيم الأساسية ضمن الإطار المفاهيمي

يجعل حساب الواقع الاقتصادي للمؤسسات من قبل مستخدمي القوائم المالية بطريقة أكثر توحيدا ممكنة ليست خيارا سهلا، ونتيجة لذلك تعين الاختيار: الإفصاح، وطرق القياس وأساليب العرض المتبعة من أجل إنشاء مرجع للكيانات.[1]

1. مفاهيم عناصر القوائم المالية:

إن القوائم المالية تتألف من مختلف الوثائق والعناصر من الأصول والخصوم و المركز الصافي و المداخل والأعباء والنتائج، [2] ذلك أنها تصور أثار العمليات وغيرها من الأحداث عن طريق تبويبها في مجموعات عامة حسب خصائصها الاقتصادية، ويطلق على هذه المجموعات العامة عناصر القوائم المالية، والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل هي الإيرادات والمصروفات، أما قائمة التغير في المركز المالي فعادة ما يعكس عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية. (الفقرة رقم 47 من الإطار المفاهيمي).

في كل من الإطار المفاهيمي (FASB/IASB)، فان النهج المتبع يهدف إلى تعريف مفهوم الأصول والخصوم و التعريفات الأخرى التي ترجع لهذين المفهومين الأولين، وبالتالي فان النتيجة هي قياس للزيادة الصافية في الموارد المؤسسة خلال فترة، ويتم قياس هذه الزيادة من حيث التغيرات في الأصول والخصوم (باستثناء الزيادة من المساهمات الخارجية أو الانخفاضات توزيعات حقوق المساهمين)، ولذلك فان تصميم ذمة المؤسسة السائدة التي تكون من خلال (عرض الأصول والخصوم) بدلاً من تصميمها على أساس جدول حسابات النتائج (عرض الإيرادات والمصروفات).[3]

مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لا يرغبون في الرجوع على نهج ذمة المؤسسة والأهمية التي تولى لتعريف الأصول باعتبارها حجر الزاوية في النظام،

(1)- Pascale Chevrefils, **Cours gestion comptable des entreprises artistiques**, **2009**, P 10. (Téléchargé le: 25.11.2012, http://www.zonecours.hec.ca).
(2)- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 38.
(3)- **IBID**, P 38.

وعلى الرغم من ذلك، ينبغي بذل جهد لتوضيح هذه التعاريف، لأن أي دولة لن تتمكن من حل بعض الصعوبات التي تصادفها في وضع معايير جديدة وهي كالآتي:[1]

- تعريف الأصول يستند إلى فكرة السيطرة ولكن لا يتعامل مع الحالات التي يبدو فيها كلا الطرفين لهما نصيب من عنصر السيطرة (خيار الشراء، وعقد الشراء المستقبلي...)؛
- تعريف الخصوم يستبعد الأدوات المالية التي تتطلب من الكيان بإصدار عدد متغير من أسهم المتساوية القيمة بمبلغ ثابت، إلا انه في سنة 2003 المعيار المحاسبي الدولي (l'IAS 32) والبند رقم 150 لمجلس معايير المحاسبة المالية قد صنفا تلك الأدوات باعتبارها ديون، التي يجب أن تؤدي إلى التفكير بشأن تعاريف أكثر ملائمة للخصوم؛
- هذه التعاريف تشير أيضا إلى "المعاملات أو الأحداث الماضية" دون توضيح ماهية المعاملات أو ما هي مجموعة الأحداث التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار (مفهوم استحقاق الالتزام)؛
- يوجد كذلك اختلافات متساوية بين التعاريف المقدمة من جانب الهيئتين (FASB/IASB)، فعلى سبيل المثال يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) الأصول باعتبارها منافع اقتصادية مستقبلية "المتوقعة أو المنتظرة" بينما يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأصول باعتبارها منافع مستقبلية اقتصادية"محتملة" (العثور على نفس هذه الاختلافات على مستوى تعريف الخصوم)؛
- وبالمثل، يسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لشركات من الإختيار بناءا على احتياجات المستخدمين بين مفهوم محافظة على رأس المال المادي (Le Concept De Maintien Du Capital Physique) ومفهوم المحافظة على رأس المال المالي (Le Concept Maintien Du Capital Financier) في حين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يحتفظ بالمفهوم الأخير فقط.

بعض هذه النقاط هي موضوع مناقشات حاليا في تطوير المعايير المحاسبية الجديدة، ولكن للإطار مفاهيمي يخدم دائماً مرجع ودليل والحفاظ على تماسك الكلي لنظام معياري، فإنه من الأهمية بمكان

[1]- **IBID**, P 38.

استعراض هذه التعاريف على مستوى الإطار المفاهيمي، وفقا لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وهذا الجزء هو الأكثر صعوبة في تحقيقه.[1]

2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

وفقا للفقرة 82 من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية فان الاعتراف عبارة عن عملية إدراج في الميزانية أو في قائمة الدخل لبند يكون مستوفيا لتعريف أحد العناصر ويحقق مقياس الاعتراف، ويستلزم ذلك إيضاح مسمى البند وقيمته النقدية وإدراجه ضمن مجموع الميزانية أو قائمة الدخل؛ وبالتالي فإن للإطار المفاهيمي معايير للاعتراف التي تستوفيها إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المدرجة في العناصر (الأصول والخصوم والمداخيل والأعباء) تدخل أو تخرج من الكيان، وإذا كان نظام قياس موثوق به (فمثلا المتحصلات المتوقعة من دعوى مرفوعة يمكن أن تستوفي تعريف كل من الأصل والدخل وكذلك معيار الاحتمال لأغراض الاعتراف ولكن إذا تعذر قياس المطالبة بشكل يعتمد عليه فإنه يجب عدم الاعتراف بها كأصل أو كدخل، بينما يتم الإفصاح عن وجود المطالبة في الملاحظات أو في البيانات التفسيرية أو في الجداول الملحقة)، ويتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية كالآتي: [2]

- الاعتراف بالصول: يعترف بالأصل في الميزانية عندما يكون محتملا أن تتدفق منافعه الاقتصادية إلى المؤسسة وأن يكون للأصل تكلفة قابلة للقياس بشكل موثوق به.
- الاعتراف بالخصوم: يعترف ببند الخصوم في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق لخارج المؤسسة موارد ذات منافع اقتصادية نتيجة الوفاء بالالتزام، وأن قيمة هذا الالتزام قابلة للقياس بشكل موثوق به.
- الاعتراف بالمداخيل: يعترف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنتج زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الموجودات أو انخفاض المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل موثوق به.
- الاعتراف بالأعباء: يعترف بالمصروف في قائمة الدخل عندما ينتج انخفاض في المنافع الاقتصادية المرتبطة بانخفاض الموجودات أو زيادة في المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل

(1)- **IBID**, P 38.
(2)- Robert Obert, **Le Nouveau Cadre Conceptuel De L'IASB**, Op-Cit, P 30.

متزامن مع الاعتراف بزيادة المطلوبات أو انخفاض الموجودات (فمثلا استحقاق مستحقات العاملين أو استهلاك المعدات).

3. الأساليب المستخدمة في قياس عناصر القوائم المالية:

إن القياس يتضمن بعدين، البعد الأول يتمثل في اختيار وحدة قياس نقدية (على سبيل المثال: بالدينار الجزائري الثابت أو بالدينار الجزائري الجاري) وثانيا اختيار أسلوب للتقييم (التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة لتحقيق الصافية أو الإجمالية أو القيمة السوقية الحالية، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع)، ومع ذلك فان أي من الأطر المفاهيمية لا يقدم أي دليل يأخذ في اختيار بين هذه الطرق، وعلاوة على ذلك بالنسبة لتقييمات اللاحقة هناك عدة طرق متاحة أيضا: (إعادة التقييم وانخفاض القيمة والاهتلاكات التي قد تؤدي إلى تأثير على الدخل أو على رأس المال، ومرة أخرى لم يكن هناك دليل في الاختيار بين الطرق.[1]

بالنسبة لاختيار نظام القياس التي تنطبق على مختلف العناصر المعترف بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية نراه منفتح جدا، فبعد أن تبين أنه يمكن استخدام نظم قياس مختلفة وبدرجات مختلفة وفقا لمجموعات متنوعة، فقد حدد الإطار المفاهيمي الرئيسية منها في: التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقق أو التسوية القيمة الحالية مع التعريفات المتصلة بها. [2]

مجلس معايير المحاسبة الدولية أشار إلى أن نظم القياس التي تستخدم عادة من قبل الكيانات في بياناتها المالية هو التكلفة التاريخية، وعادة ما تكون مقترنة مع أخرى مثل القيمة الصافية قابلة للتحقق ((La Valeur Nette De Réalisation (على سبيل المثال لتقييم المخزون)، كما نجد أن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية قد رفض اتخاذ موقف في إعطاء الأفضلية لنظام قياس معين (ما عدا في حالات استثنائية للكيانات الموجودة في بلدان عالية–التضخم).[3]

كما تجدر الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي (الصادر عام 1989) لا يذكر مفهوم القيمة العادلة (الذي عرضه لأول مرة في المعاير الدولية لتقارير المالية (IFRS) عام 1995 فيIAS 32)، فمفهوم

---

(1)- Evelyne Lande, **Op-Cit**, P 38.
(2)- Robert Obert, **Le Nouveau Cadre Conceptuel De L'IASB,** Op-Cit, P 30.
(3)- **IBID**, P 30.

التكلفة الحالية أو الجارية:" تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا"، تختلف عن تلك المعتمدة في المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على القيمة العادلة (La juste valeur):[1] "القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق.[2]

وبالنسبة لأساليب وطرق القياس المتعددة في إعداد وعرض القوائم لمالية نجدها تتمثل في:[3]

- التكلفة التاريخية (La Coût Historique): حيث تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت وذلك في تاريخ شرائها، أو استعمال مفهوم القيمة العادلة في القياس في بعض الحالات ولبعض الأصول والتي سيتم توضيحها فيما بعد.
- التكلفة الجارية أو الحالية (La Coût Actuel): تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.
- القيمة القابلة للتحقيق (La Valeur De Réalisation): تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.
- القيمة الحالية أو الجارية (La valeur actualisée): تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

(1)- Jean- François, Bernard Colasse, **Juste valeur**, Paris, Economica, 2001, P 05.
(2)- Robert Obert, **Le Nouveau Cadre Conceptuel De L'IASB**, Op-Cit, P 30.
(3)- Anne Le Manh, Maillet C, **Op-Cit**, P 12.

4. مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه:[1]

تتبنى معظم المؤسسات في إعداد قوائمها المالية المفهوم المالي لرأس المال والقائم على منظور الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية، وبموجبه، يكون رأس المال مرادفا لصافي الموجودات أو حقوق المساهمين في المؤسسة، وبالمقابل فإن بموجب المفهوم المادي لرأس المال والقائم على منظور القدرة أو الطاقة التشغيلية، يعتبر رأس المال مرادفا للطاقة الإنتاجية للمؤسسة، والتي تتمثل مثلا بعدد الوحدات المنتجة في اليوم الواحد.

وعلى المؤسسة أن تختار المفهوم المناسب لرأس المال، وذلك بناءلاحتياجات مستخدمي قوائمها المالية، ويمكن تبني المفهوم المالي لرأس المال عندما يعطي مستخدمو البيانات المالية الأولوية للمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، فيحين يجب تبنى المفهوم المادي لرأس المال عندما يعطون الأولوية للقدرة أو الطاقة التشغيلية للمؤسسة، والمفهوم الذي تختاره المؤسسة منبين هذين المفهومين يحدد الهدف الذي تسعى إليه تحديد، وذلك بالرغم من احتمال وجود بعض مصاعب القياس لدى تطبيق المفهوم؛ فبموجب مفهوم المحافظة على رأس المال، فإن الربح يعتبر محققا، فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في نهاية الفترة تزيد عن تلك في بداية تلك الفترة، وذلك بعد استبعاد أي أثر للتوزيعات على المساهمين، وللمساهمات منهم تمت خلال الفترة، وتقاس المحافظة على رأس المال إما باستخدام وحدة النقد الاسمية، أو باستخدام وحدة ذات القوة الشرائية الثابتة، كم أن إختيار أساس القياس ومفهوم المحافظة على رأس المال، سيحدد نوع النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية، ويترتب على اختلاف النماذج المحاسبية المتبعة اختلاف في درجة الملائمة، لذا على أدارة المؤسسة أن تراعي الموازنة بين الملائمة والموثوقة، وتنطبق هذه الهيكلية على عدة نماذج محاسبية، وبذا يتم اعتماد دليل لإعداد وعرض البيانات المالية وفقا للنموذج الذي يتم اختياره، والجدول التالي يوضح الفرق بين المفهومين:

---

[1]- محمد سليم وهبه، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، نقابة خبراء المحاسبة المجازين، العدد الثالث والعشرون، بيروت، لبنان، 2005، ص 17. (تم التحميل يوم 2012/09/10 على الموقع الالكتروني: http://www.Lacpa.org.lb).

الجدول رقم (02): مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

من حيث المعيار	المفهوم المالي	المفهوم المادي
- اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين ومساهمات منهم ثناء لفترة.
- أساس لقياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت لحالي).
- أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحا مباشرة (مكتسب حيازة) وعند إتباع التكلفة التاريخية تأخذ كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول وخصوم المؤسسة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.
- رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق لملكية).	الطاقة الإنتاجية (مثل عدد الوحدات المنتجة يوميا).

المصدر: محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 14.

المبحث الثالث: تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

بالرغم من أن عملية قراءة وفهم وتفسير القوائم المالية تتطلب نوعاً خاصاً من الإدراك والوعي المحاسبي حول المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم، إلا أننا سنكتفي بعرض الأساسيات المتعلقة بأهم المؤشرات المالية شائعة الاستخدام والتي جرى العرف على تسميتها بالتحليل المالي (Financial Analysis) والذي هو في الحقيقة تحليل للقوائم المالية، حيث أن مجال التحليل المالي أوسع بكثير من مجال تحليل القوائم المالية؛ حيث هناك أدوات عديدة تستخدم عادة في مجال تحليل القوائم المالية، وتفاوت هذه الأدوات فيما بينها إنما يعكس تفاوتاً في درجة التحليل المطلوبة وكذلك تفاوتاً في مجالات استخدام نتائج التحليل بالإضافة إلى تفاوت احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: دراسة تمهيدية لتحليل محتوى القوائم المالية

إن تحليل القوائم المالية (Financial StatementAnalysis) يعتبر بمثابة الخطوة الأولى في مراحل فهم وتفسير محتوى تلك القوائم لأغراض استخدامها في المجالات التي تهم مستخدميها سواء كان ذلك لأغراض الائتمان أو الاستثمار أو من وجهة نظر إدارة المشروع عند تقييم الأداء بالمقارنة بالمشروعات الأخرى وفي ظل الظروف الاقتصادية السائدة.

1. تحليل العمليات المالية في إطار المحاسبة المالية:

يعتبر أساس العمل المحاسبي هو وجود العمليات المالية، فهي تشكل مدخلات نظام المحاسبة المالية الواجب معالجتها للتوصل في النهاية على المخرجات المتمثلة في القوائم المالية، وتأخذ العمليات المالية التعريف التالي:

1.1 تعريف العملية المالية:

تعرف العملية المالية على أنها حدث اقتصادي يحدث في وقت معين وخلال فترة محاسبية في المؤسسة أثناء ممارستها لأحد أو بعض أنشطتها الاقتصادية الاعتيادية أو الغير الاعتيادية مما تترك أثرا متوازنا على مركزها المالي.[1]

[1]- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 123.

وتقوم العملية المالية على ثلاث ركائز :[1]

- كونها صفقة سوقية تبادلية بين المؤسسة كعون اقتصادي والأعوان الاقتصادية الأخرى، أي يجب أن تكون الوحدة المحاسبية أحد أطراف هذه العملية على الأقل (فرض الوحدة المحاسبية).
- أن يكون بالإمكان التعبير عنها بقيم نقدية (فرض القياس النقدي).
- أن تكون مدعمة بمستندات إثبات (مبدأ الموضوعية) يمكن الاعتماد عليها كقرائن لتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2.1 التدفقات النقدية والأعوان الإقتصادية:

إن تحليل الاستخدامات والموارد يسمح بمتابعة طيلة الفترة الإستراتيجية المالية للمؤسسة، وجرت العادة على تصنيف تدفق الأموال إلى ثلاث فئات عريضة: التدفقات المتعلقة بالعمليات الجارية (التشغيلية)، تدفقات المتعلقة بالاستثمار، وأخيراً التدفقات المتعلقة بالتمويل، وأرصدة هذه التدفقات تتوافق مع التقلبات النقدية.[2]

و تعتبر كل بنية اقتصادية هي تداخل بين عدة عناصر، يطلق عليها الأعوان الاقتصادية،[3] وهم يتمثلون في الأشخاص الطبيعيين (personnes physiques) (الحرفيين، والفلاحين، والتاجر، والمستهلكين،...) أو الأشخاص المعنويين (personnes morales) (الشركات، البنوك والمؤسسات المالية...)، وتكون وظائفها الاقتصادية هي أساسا إنتاج أو تسويق السلع والخدمات، وتوزيع الدخل، والأنشطة المالية، واستهلاك السلع، والتي يمكن تبسيطها في الشكل الموالي:[4]

---

[1]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 36-37.

[2]- Michel Levasseur, **Cours : Introduction à l'analyse des états financiers**, Université Lille 2, Faculté de Finance, Banque, Comptabilité, Juin 2008, P 100.

[3]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 36.

[4] Martine Lhoste, Manuel, **Analyse financière et économique des projets de développement**, Edition TipografiaGiuntina, Italie, 1997, P 20.

الشكل رقم (03): التدفقات المتداولة من طرف الأعوان مع محيطهم

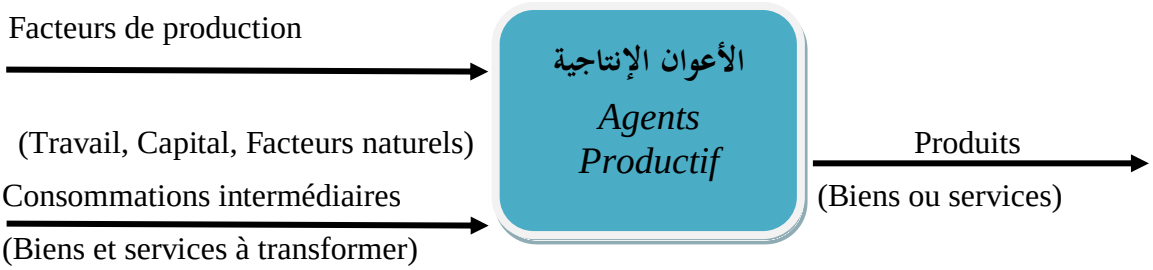
Source : Martine Lhoste, Manuel, Analyse financière et économique des projets de développement, Edition TipografiaGiuntina, Italie, 1997, P 20.

وبشكل عام فان كل عملية مالية هي تبادل قيم بين المؤسسة والأعوان الاقتصادية الأخرى، وتتم في شكل تدفق الذي هو عبارة عن تحويل قيم في اتجاه معاكس، وتحمل الخواص التالية:[1]

- نقط الانطلاق؛
- نقطة الوصول؛
- كمية أو قيمة التحويل معبر عنها بالنقد،
- التاريخ الذي يحدث فيه التدفق.

كما أن الأعوان التي تستخدم وسائل الإنتاج تسمى عوامل الإنتاج لتحويل السلع الموجودة والخدمات المعروفة بالاستهلاك الوسيط (المواد الخام، والمنتجات نصف مصنعة والمنتجات النهائية والخدمات) في عمليات الإنتاج الجديدة، ويمكن أن ندرج ثلاثة أنواع من عوامل الإنتاج: العمل ورأس المال والعوامل الطبيعية (من ممتلكات الطبيعة: الأرض، المناخ...).[2]

الشكل رقم (04): التدفقات المادية المتبادلة من طرف الأعوان المنتجة



Source : MartineLhoste, Manuel, Analyse financière et économique des projets de développement, Edition TipografiaGiuntina, Italie, 1997, P 21.

(1)- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 37-38.

(2)- Martine Lhoste, Manuel, **Op-Cit**, PP 20.

3.1 مصادر التدفقات النقدية:

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعادلها، حيث يتم تقديمها من خلال جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) الذي يبرز مقبوضات ومدفوعات الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):[1]

- تدفقات تولدها الأنشطة العملياتية (التشغيلية): وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الرئيسي للمؤسسة من بيع وشراء السلع وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة، وتعتبر هذه التدفقات مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية.
- تدفقات نقدية متولدة من الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الاستثماري للمؤسسة من بيع وشراء الأصول الثابتة وكذلك الاستثمار في الديون وحقوق الملكية في المؤسسات الأخرى والتي لا تدخل ضمن ما في حكم النقدية.
- تدفقات نقدية متولدة من الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلقة بالحصول على موارد التمويل للأصول قصيرة أو طيلة الأجل وإعادة سداد المبالغ المقترضة.

4.1 تصنيف العمليات المالية:

تحدث في المؤسسة العيد من العمليات المالية، ويختلف تصنيفها حسب الزاوية التي ينظر منها لهذه العمليات والتي نميزها في الآتي:[2]

---

[1]- مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، **المعيار الدولي رقم 07**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، العدد السادس، الجزائر، 2010، ص 10.

[2]- بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 38-39.

- تصنيف العملية المالية حسب البعد الزمني: تصنف العملية المالية وفقا لهذا التصنيف حسب ما إذا كانت نقدا أو بالأجل، فالعملية التي تتم نقدا يتم تحصيل (أو دفع) مقابلها مباشرة بعد حدوثها، فتزداد خزينة المؤسسة المتمثلة في الصندوق مثلا أو الحسابات البنكية (أو تنقص).

أما بالنسبة للعملية المالية لأجل فانه تنشأ عنها حقوق (أو ديون) تجاه الغير على أن يتبعها التحصيل (أو التسديد) في زمن لاحق لحدوث العملية.

- تصنيف العملية المالية حسب أغراضها: نميز بين العمليات المالية وفقا لمضمونها والهدف منها فيكون لدينا:

- العمليات التمويلية: وهي العمليات تحدث بهدف تمويل المؤسسة، أي تتعلق بتوفير الأموال الضرورية لنشاط المؤسسة سواء من مصادر داخلية (الملاك) أو مصادر خارجية (المقرضون) ويطلق عليها الديون.

- العمليات الرأسمالية أو الاستثمارية: وهي العمليات التي تتعلق بحيازة عناصر الأصول طويلة الأجل التي تستفيد منها المؤسسة عند أداء نشاطها لعدة دورات مالية، وليس بهدف بيعها، كما تتعلق هذه العمليات بالتخلص من هذه الأصول عند انتهاء مدة صلاحيتها، أي انتهاء الغرض منها أو بقصد استبدالها.

- العمليات الإيرادية: هي العمليات التي تتعلق بالنشاط الجاري للمؤسسة، وهو النشاط الأساسي الذي قامت المؤسسة لأجل مزاولته لتحقيق الأرباح، كالشراء وما يرتبط به من مصاريف وإيرادات، البيع وما يرتبط به من مصاريف وإيرادات، زيادة عن مصاريف الإدارة وتمويل المؤسسة، فالعمليات الإيرادية هي عمليات دورية متكررة خلال الدورة المالية الواحدة.

تجدر الإشارة إلى أن هذا التصنيف للعمليات المالية لا يمنع حدوث تأثير متبادل بين الأصناف الثلاثة للعمليات بحيث:[1]

- العمليات التمويلية ممكن أن تؤدي إلى عملية إيرادية مثل الحصول على قرض (عملية تمويلية) يترتب عليه تحمل المؤسسة لفوائد القرض (عملية إيرادية) لأن دفع هذه المصاريف يؤثر على نتيجة المؤسسة؛

[1]- **المرجع السابق**، ص 39-40.

- العمليات الرأسمالية قد تؤدي إلى حدوث عمليات تمويلية مثل شراء مبنى عن طريق القرض (ممولا بواسطة قرض)؛
- العمليات الإيرادية يمكن أن تؤدي إلى حدوث عملية تمويلية مثل تحقيق أرباح خلال الدورة وتحويل جزء منها إلى رأس مال المؤسسة.

2. حدود تحليل محتوى القوائم المالية:

تعد القوائم المالية من الوسائل الهامة للاتصال بين الإدارة والأطراف الخارجية المهتمة بالمؤسسة، إلا أن هذه القوائم المالية عرضة لبعض القيود التي تحد من فائدتها إذا لم يأخذها قارئ القوائم المالية في حسبانه عند تفسير وتحليل المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية.[1]

1.2 القوائم المالية كأداة للاتصال والمعلومات المالية:

إن مصطلح "الاتصال المالي" و "المعلومات المالية" هي في الغالب ما تتخذ واحدة بدل الأخرى، ففي الواقع يمكن اعتبار أن الاتصالات والمعلومات تتعلق بنفس الموضوع، كما أن الاتصال المالي يتم عن طريق المعلومات المالية، كذلك فإننا نجد تحديد مصطلح الاتصال المالي والمعلومات المالية هو مهمة صعبة، ووفقا للكاتبين (Pascal Barneto et Georges Grégorio):[2] يقصد بالمعلومات المالية، المعلومات المتعلقة بالحالة وبالآفاق المالية للجهات المصدرة في الأسواق المالية؛ وهدف الاتصال الشامل هو "بيع القيمة" للمؤسسة اليوم فضلا عن آفاقها، وهذا يعني: (العملاء، والمنتجات، والموظفين، والمناخ الاجتماعي الداخلي، والصورة العامة للشركة)، فالاتصال الشامل هو التكامل في المؤسسة من هذا التداخل بين الاتصالات الاقتصادية والاتصالات المالية.

وهكذا يمكننا القول بأن الاتصال المالي هو الانتقال من الكيان إلى السوق (حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين، والمحللين ووكالات التقييم) وبصورة أعم إلى أكثر عرضا للمعلومات المالية ذات العلاقة.

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2]- Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit : Manuel et applications**, - Dunod, 2ème Edition, Paris, 2009, PP 52-53.

- القوائم المالية أداة للاتصال الداخلي (Communication Interne):

المحاسبة هي أداة معلومات ضرورية لفهم الوضع وتقييم المؤسسات، وتعتبر أيضا الأرقام والقوائم المالية لمؤسسة ما على أنها مصدر لكلا الاتصالات الداخلية للمؤسسة والخارجية منها، فالوثائق المحاسبية والعناصر الداخلية للمحاسبية (الهامش التجاري، هامش الإنتاج...) تعمل بالتركيز على النقاط الخاصة بالمؤسسة، وعلاوة على ذلك، فان الموظفين المعنيين بحسن سير المؤسسة يريدون معرفة أداء هذه الأخيرة، أي على وجه الخصوص أنهم يريدون أن يعرفوا إذا كانت الشركة قوية ماليا وإذا تنميتها مضمونة.[1]

- القوائم المالية أداة للاتصال الخارجي (Communication Externe):

الوضعية المالية التي تنبثق عن القوائم المالية لها اهتماما لعديد من العملاءالاقتصاديين المتفاعلين مع المؤسسة من: المساهمين، العملاء، الموردين، البنوك، الضرائب، والهيئات الاجتماعية (الشيخوخة وكالات التقاعد، صناديق التامين ضد البطالة) ...الخ، ويمكن توضيحهم كما يلي:[2]

- البنوك تريد أن يكون لدى المؤسسة حسابات لتأكد من أنها قابلة للاستمرار ومحدودية مخاطرها، وإذا كان لديهم أدنى شك حول أعمالها، فأنها سوف تحد من قروضها وسوف تطلب ضمانات (الكفالة الشخصية على سبيل المثال)؛
- الشركاء التجاريين (العملاء أو الموردين) يرغبون في معرفة الصلابة المالية (La solidité financière) لأعمال المؤسسة؛
- حملة الأسهم مهتمون بسير المؤسسة التي أودعوا فيها مبلغ معين في رأس المال؛
- الخزينة العمومية قد ترسل أعوانها من اجل إجراء تحقيق جبائي (Vérification fiscale) يتعلق على سبيل المثال بـ: الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضرائب على الإرباح وباقي الضرائب الأخرى؛
- هيئات الضمان الاجتماعي لديها أيضا الحق في الاطلاع على حسابات الشركة ويمكن إجراء تحقيق فيما يتعلق بقانون العمل، والأجور والاقتطاعات المدفوعة؛

---

(1)- Claude-Annie Duplat, **Analyser et maitriser la situation financière de son entreprise**, Librairie Vuibert, France, Septembre 2004, P 09.
(2)- **IBID**, PP 09-11.

- المشترين المحتملين المهتمين بالمؤسسة سوف ترغب في دراسة أفضل من أجل الفهم الجيد لوضعيتها المالية وربحيتها، وأنهم يجب أن يقوموا بتحليل مالي معمق بغية تحديد القيمة واقتراح سعر للتفاوض.

2.2 القيود الواجب مراعاتها في تحليل محتوى القوائم المالية:

يعتبر التحليل المالي من أهم المواضيع الإدارية والمالية المختلفة للمؤسسة، يهدف إلى تشخيص صحيح للوضعية المالية للمؤسسة، ويهدف بصفة عامة إلى إجراء فحص للسياسات المتبعة من طرف المؤسسة في دورات متعددة من نشاطها، وكذا عن طريق الدراسات التفصيلية المالية لفهم مدلولاتها ومحاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات والكيفيات التي هي عليها مما يساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف التي تحمل سلبا وإيجابا في المؤسسات المالية، الا انه يقف على مجموعة من الاعتبارات التي يجب مراعاتها لتحقيق أهدافه، وهذه الاعتبارات تتمثل في الآتي:[1]

- **افتراض ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد:**

يتم إعداد القوائم المالية وفقا لفتراض هام وهو ثبات القوى الشرائية لوحدة النقد، ورغم تأكد معدي القوائم المالية من أن وحدة النقد تتغير في حقيقة الأمر بمرور الوقت بسب تغيرات الأسعار، إلا أن الأبحاث والتجارب التي أجريت لمحاولة قياس أثر التغيرات في الأسعار على القوائم المالية لم تصل حتى الآن إلى قبول أي طريقة لتعديل القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وقد يكون أفضل وصف لهذا الافتراض هو انه ليس بثبات القوى الشرائية لوحدة النقد، وإنما الاعتراف بتغير القوى الشرائية لوحدة النقد، إلا أن هذا التغير غير كاف لإحداث تغيير مادي على القوائم المالية، وفي نفس الوقت يجب على قارئ القوائم المالية الرشيد أن يكون على علم بوجود بعض التشويش بسبب تغيرات الأسعار، وإن الفشل في تعديل القوائم المالية بتلك التغيرات يمثل حدودا لتحليل القوائم المالية.

---

[1]-طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، مرجع سبق ذكره، ص ص71-75.

- **التسجيل التاريخي:**

تعد القوائم المالية وفقا للأساس التاريخي للأحداث والعمليات التي تتم خلال الفترة المالية، وغالبا ما يتم استخدامها لتوقع المستقبل، ومن هذا المنطلق فان التسجيل التاريخي أصبح يمثل حدودا على قيمتها في ذلك الخصوص.

- **الحكم والتقدير الشخصي:**

إن المحاسبة تقوم على افتراض إمكانية تقسيم حياة أي مشروع اقتصادي إلى فترات مالية عادة تكون سنة، وعلى الرغم من الدقة التي قد تبدو على القوائم المالية عن أي فترة مالية، إلا أنها بطبيعة الحال مؤقتة وغير نهائية وتتطلب المزيد من الحكم والتقدير الشخصي.

وبالتالي فان محاولة تجزئة أي مشروع اقتصادي إلى عدة فترات صغيرة من الوقت مثل السنة وربع السنة، سيتطلب ذلك المزيد من التقدير والحكم الشخصي على إحداث المستقبل ونتائج الأحداث السابقة والتي لم تكتمل بعد، وبالرغم من محاولات المحاسبين لتطبيق أقصى درجة ممكنة من الموضوعية، إلا أنهم مضطرون إلى اللجوء إلى التقدير الشخصي في بعض الأحيان لتحديد المقادير الهامة التي تؤثر على عناصر القوائم المالية مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وإهلاكها وتقدير قيم المخزون السلعي والمخصصات ... الخ.

- **قدرة الإدارة في التأثير على محتوى القوائم المالية:**

تملك إدارة المؤسسة قدرة التأثير على مضمون القوائم المالية في حدود معينة وذلك من خلال القيام بعمليات تتمثل في عقد بعض الصفقات أو مزاولة أنشطة معينة قبل أن يتم إعداد القوائم المالية عنها نهاية السنة، وهذا ما يؤثر على بعض العناصر والبنود الواردة ضمن القوائم المالية، والتي تلقى اهتماما خاصا لكل من الدائنين والمستثمرين، أو تمثل أهمية خاصة في تقييم الأنشطة المالية للمشروعات، ومن أمثلة تلك الأنشطة القيام بعمليات شراء للبضاعة بقروض طويلة الأجل لتحسين نسبة التداول، أو القيام بعمليات بيع بتيسيرات في السداد قرب نهاية الفترة المالية.

- **البنود التي لا تسجل محاسبيا:**

لا يمكن للنظام المحاسبي أن يسجل جميع مظاهر نشاط المؤسسة، والتي يمكن أن تمثل عوامل هامة لنجاح المشروع، وتعد الموارد البشرية واحدة من تلك العوامل الهامة لنجاح المشروع، ذلك أن الإدارة

والعمالة قد تمثل في بعض الأحيان أهم أصول المؤسسة ورغم ذلك فان هذا البند لا يظهر في ميزانية المؤسسة، حيث تتحدد القوائم المالية بتلك العناصر التي يمكن قياسها بموضوعية مناسبة تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لذلك يجب أن ينظر للقوائم المالية في هذا الإطار، وعلى أنها تمثل جزء وليس كل العوامل المؤثرة على نشاط المؤسسة.

- **مرونة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية:**

يواجه المحاسب في كل مشكلة محاسبية العديد من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العملية أو العلمية، ويختار من بينها الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب بعض الأوضاع والظروف الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة، وتؤدي عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات والقرارات التي تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية.

ويمكن القول بأن المرونة المتاحة للإدارة في الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي يجعلها تتحكم في نتيجة الأرباح إلى حد كبير في ضوء أهدافها والخصائص التي تتمتع بها، إلا أنه يحد من قدرة الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية مدى وجود معايير محاسبية ودرجة الالتزام بها، ومدى كفاءة الأسواق المالية والوعي المتوافر لدى المستثمرين.

المطلب الثاني: معالجة المعلومات المحاسبية حسب متطلبات تحليل القوائم المالية

الغرض من إعادة معالجة المعلومات المحاسبية هو إعداد الميزانية المالية، وهي أداة عمل لا غنى عنها للمحلل المالي، ولا تزال بحاجة إلى تحديد مقدما ما هو المتوقع من هذه الأداة، وبالتالي تشكيل هذه الأداة يحتاج لمعرفة ماذا يريد أن يبحث عنه المحلل المالي في القياس، والأجوبة هنا مختلفة بسبب اختلاف النهج، فهناك من يسعى إلى التركيز على مفاهيم الذمة (Patrimoine) والسيولة (Liquidité) والتي تؤدي إلى مفهوم ميزانية السيولة، وآخر أكثر اقتصادا يسعى إلى تحديد الدورات الوظيفية الرئيسة في المؤسسة وذلك يتم من خلال إعداد الميزانية الوظيفية (Bilan Fonctionnel)، وهناك نظرة ثالثة أكثر تحديدا من ناحية المالية، بالتركيز على رؤية الموازنة "pool" الأموال والاستخدامات وهذا من خلال إعداد ميزانية الأموال المجمعة (Bilan «Pool de Fonds»).[1]

[1]-Hubert De La Bruslerie, **Analyse financière : Information financière, Diagnostic et évaluation**, Dunod, 4ème Edition, Paris, 2010, P 100.

حيث ينبغي في الواقع أن نعرف ما هو النهج الذي ينتظر من الشركة أن تركز عليه في تحليلها المالي فيما يتعلق بالملاءمة المالية (القدرة على الوفاء) للشركة في إطار علاقة الائتمان أو علاقة استثمار، ومن هنا نجد هناك ثلاثة أشكال يمكن أن تأخذها الميزانية وهي كالآتي:

1. ميزانية السيولة (الذمة) («Bilan-Liquidité «Ou Patrimonial»):

المنظور التقليدي للميزانية يؤدي إلى رؤيتها ككشف فوري لأصول وخصوم المؤسسة، وهذا يعني المستحقات (Créances) والديون (Dettes)، كما أن الرصيد بين الأصول والخصوم هو صافي الأصول، وهو يمثل صافي ممتلكات المساهمين، والمساهمات المقدمة التي وضعت تحت تصرف المؤسسة بشكل نهائي.[1]

1.1 مفهوم ميزانية السيولة (الذمة):[2]

مفهوم ميزانية السيولة هو أساس تحليل السيولة والقدرة على الوفاء، وتعد هذه الميزانية من خلال الميزانية المحاسبية بترتيب عناصر الأصول حسب السيولة المتزايدة وعناصر الخصوم حسب درجة الاستحقاق المتزايدة، وحسب الشكل القانوني فان الأملاك الموثقة بعقد ملكية هي الوحيدة التي تظهر في جانب الأصول بقيمتها المحاسبية الصافية، والتصحيحات الممكنة التي تجري على المعطيات المحاسبية تحمل على الأموال الخاصة.

وليس من أهداف ميزانية السيولة قياس الخزينة الحالية، ولكن تقدير تطورها الممكن على المدى القصير، ونظرا لكونها مبنية على أساس قانوني، فهي قليلة الاستعمال، إلا في حالات التي تعتبر فيها فرضية مواصلة النشاط مهددة أو التي لها نشاطات متقطعة.

2.1 صافي الأصول المحاسبية أو الملاءمة المالية (القدرة على الوفاء) من منظور التصفية:

المفهوم الأول المقترح من طرف منهج السيولة لتحليل الملاءمة المالية القانونية للشركة هو صافي الأصول المحاسبية؛ ففي سياق وقف النشاط وتصفية المستحقات والديون، يضمن وجود أصول صافية إيجابية قدرة المؤسسة على سداد مستحقاتها باستخدام الأصول التي كانت في حوزتها، وعلى العكس من ذلك، فإن هذا المنطق سيؤدي إلى النظر للمؤسسة كحالة عسر حالما يصبح رأس مالها سلبي.

---

(1)- Hubert De La Bruslerie, **Analyse financière : Information financière, Diagnostic et évaluation**, Dunod, 4ème Edition, Paris, 2010, PP 100-101.

(2)- P.Amadieu, V.Bessiere, **Analyse de l'information financière**, Economica, 2007, P 100.

وهذا التعريف للعسر هو قانوني جدا لأنه ينبع من الممارسة المفترضة لفورية حقوق الملكية والحقوق المستحقة، ألا أنهاغير محققة للأسباب التالية:[1]

- أنه يتجاهل صافي الأصول المحاسبية لو كانت سلبية، وهذا يمكن أن يخفي أهمية القيم الكبيرة المتوقعة على الأصول الثابتة لشركة؛
- إنه يفترض أن التصفية فورية، في حين يجب أن يكون تحليل الملاءمة المالية للشركة في خلال قترة زمنية، ومبدأ استمرارية الاستغلال أشار أن المشروع الاقتصادي للشركة يندرج في فترة من الزمن؛
- لقد أظهرت الحقائق غالبا أن الشركات تعرض صافي الأصول (حتى المصححة) السلبية، مع علم أنه يمكن إخراج المستحقات التي لم يقدموا جميعهم في نفس الوقت لسدادها، لكن الامتثال لأمر مخطط للتسوية التي يمكن أن يكون ببساطة الهيكل العادي للديون المستحقة.

ولذلك فان مفهوم محاسبة صافي الأصول لا يقيس الطاقة التشغيلية (Pleinement Opérationnelle) للملاءمة المالية للمؤسسة، بيد أنه قياس فعال للواجهة المالية (La Surface Financière) للمؤسسة، خصوصا عندما يتم تصحيحها لتأخذ في الاعتبار مكاسب القيم الكبيرة.

3.1 خصائص ميزانية السيولة (الذمة):

إن منطق السيولة لهيكل ميزانية السيولة يعرض أربعة خصائص رئيسية هي:[2]

- أنها تتوقف على المظهر الرسمي للعقود الصريحة أو الضمنية التي هي في الأصل من الممتلكات والمساهمات في الأصول والخصوم، كل واحد منهم يجري النظر فيها بمعزل عن العناصر الأخرى، يحسبفقط من تاريخ استحقاقها المبدئيأو من تاريخ السداد المبدئي، أما الديون المتعاقد عليها ومضت عشر سنوات وقابلة للتسديد في غضون بضعة أشهر فهي من الديون قصيرة الأجل؛

---

(1)- Hubert de La Bruslerie, **Op-Cit**, P P101-102.
(2)- **IBID**, P 102.

- أنها تؤدي بالأصول والخصوم إلى الالتقاء بطريقة قطعية مع مرور الوقت نحو السيولة الفورية (النقدية) ونحو المستحقات الفورية (L'exigibilité Immédiate) التي هي تختلف من واحد إلى آخر في الجزء السفلي من الميزانية؛
- أنها تنفي الاستقلال الذاتي لمفهوم النقدية بوصفها مجالا لتعديل الزمني، ويمكن التنازل عن الأصول تحسبا للأسواق، مثل التخلص من ديونها قبل الأجل، كما أن تسيير النقدية وحتى التقيد بتسيير المستحقات والسيولة (Exigibilité/Liquidité) يتم تجاهله؛
- أنها أدخل تتصنيفات فرعية بين "طويلة الأجل" و "قصيرة الأجل"، إن الآفاق القصيرة الأجل المحدد في غضون السنة الواحدة بدون شك لأن الميزانية التي تنشر سنويا، وحتى إذا كان هذا التمييز في واقع الأمر تعسفي فان بطبيعة الحال الأصول طويلة الأجل عموما تتفق مع صافي الأصول الثابتة، أما الأصول التي هي قصيرة الأجل تغطي المخزون والقيم المحققة والمتاحة وتسمى أحيانا الأصول الجارية.

إن ميزانية السيولة، تدعى أيضا ميزانية الذمة وذلك للأسباب التي تم ذكرها سابقا، حيث يتم عرضها بطريقة مركبة في ثلاث كتل كبيرة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (05): ميزانية السيولة (الذمة) –Bilan-Liquidité (Patrimonial)

*** Actifs (classés par liquidité croissante).** *** Actifs immobilisés net** **(À long terme).** *** Actifs liquides à court terme (moins d'un an).**	*** Actif net comptable** **(ou patrimoine net)** *** Dettes (classées par exigibilité croissante) :** *** Dettes à long terme** *** Dettes à court terme (moins d'un an).**

Source : Hubert de La Bruslerie, Analyse financière: Information financière, diagnostic et évaluation, 4 e édition, DUNOD, Paris, 2010, P 103.

2. الميزانية الوظيفية (Bilan Fonctionnel):

1.2 مفهوم الميزانية الوظيفية «Le Bilan Fonctionnel»:

هي أداة إعلامية لطرق تمويل الاستخدامات المستقرة (الاستثمارات) ودورة الاستغلال، هدفها تحليل التوازن المالي للمؤسسة بناءا على القاعدة الذهبية للتحليل المالي التوازن الأدنى (L'équilibre Minimum) القائمة على التوفيق بين مدة الاستخدام ومدة استحقاق الدين (الاستثمار طويل الأجل يمول بمورد مستقر)".[1]

ويمكننا القول بأن الميزانية الوظيفية هي الأداة التي تسمح بتحليل التوازن المالي للمؤسسة، وهذا التحليل يسمح لنا بتسليط الضوء على مفاهيم رأس المال العامل، واحتياج في رأس المال العامل وصافي التدفقات النقدية التي يمكن أن تكون موضع تقدير الوضعية المالية للمؤسسة، كما أن استخدام نسب سيمكن من استكمال هذا التقييم واقتراح الحلول في حالة عدم التوازن المالي.[2]

فمفهوم الميزانية الوظيفية هو أساس تحليل التوازن المالي و الصلابة الهيكلية للمؤسسة، و ترتيب عناصر الأصول و الخصوم لا يستند إلى المعايير الزمنية (طويلة، متوسطة و قصيرة الأجل) و لكن إلى كيفية استعمال الأموال المتحصل عليها (الخصوم) و الاستخدامات التي تحققت من تلك (الأصول)،[3] حيث يتم تنظيم تدفقات الموارد والاستخدامات وفق ثلاث دورات:[4]

- دورة الاستثمار = الاستخدامات المستقرة (Emplois stables)، (الأصول غير المتداولة بالقيم الإجمالية)؛
- دورة التمويل = الموارد الدائمة (Ressources durables)، (رؤوس الأموال الخاصة والقروض لأكثر من سنة بالإضافة إلى مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات)؛
- دورة الاستغلال = الأصول والديون الجارية.

---

(1)– Christian, Mireille Zambotto, **Gestion financière en 23 fiches**, Dunod, 7ème Edition, Paris, P 53.
(2)- Brigitte Doriath, Et Autre, **Comptabilité et gestion des organisations**, Dunod, 7ème Edition, Paris, 2010, P 137.
(3)- P.Amadieu, V.Bessiere, **Op-Cit**, P 101.
(4)- Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye, **Finance d'entreprise (Manuel et applications)**, Dunod, Paris, 2007, P 114.

وفي هذا الإطار نجد أن الميزانية الوظيفية تهيكل بشكل أفقي بتصنيف الاستخدامات والموارد حسب هذه الدورات الثلاث، ومنه فإن هذاالعرض للموارد والاستخدامات يسمح بحساب رأس المال العامل الإجمالي، احتياجات رأس المال العامل للاستغلال وخارجا لاستغلال والخزينة الإجمالية.

2.2 التحليل الوظيفي للميزانية:[1]

إن التحليل الوظيفي يعتبر أن الميزانية سرد لمصادر والاستخدامات المؤسسة اعتماداً على مشاركتها في الدورات الاقتصادية المختلفة، وفي وقت معين تكون خزينة المؤسسة هي أرصدة المصادر والاستخدامات المجمعة، وبالتالي فان القاعدة الأساسية لذلك هو إذا تحديد المصادر والاستخدامات بالتمييز بين دورة الاستثمار، دورة التمويل، ودورة التشغيل أو الاستغلال (العملياتية)، وهذا التحليل يلتقي مع مفهوم الديمومة أو مدة الاستخدامات أو المصادر المتاحة للشركة.

وكما هو معلوم فإنه في الواقع أن دورة الاستثمار تنطوي على التثبيتات لفترات طويلة لرأس المال الاقتصادي، وفى دورة التمويل تعكس الرغبة في توفير مصادر شاملة دائمة أو المتجددة لدى الشركاء الماليين للمؤسسة (المساهمين، السوق المالي، المصارف...)؛ ذلك أن منطق المدة المتبوع هنا ليست مسالة استحقاق العقود المالية التي قد تكون فردية قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل، والأمر المهم هو خاصية الدورية وهذا يعنى المتجددة، لأن هذه العقود يجعلها تعتبر كمجموعة من المصادر الدائمة تسمى "رأس المال الدائم"، وبالتالي طبيعتها المستدامة المشتركة التي تسمح بتحليل وظيفي يقيم صلة الارتباط بين المصادر الدائمة والاستخدامات الدائمة في المؤسسة، وبالتالي الفكرة البسيطة هي أن يتم تخصيص المصادر الدائمة في الأولوية لتمويل الاستخدامات المستقرة للمؤسسة، ويتعلق الأمر هنا بتخصيص مالي معياري.

وتظهر النقدية في الميزانية الوظيفية كرصيد المتبقي من الاستخدامات والمصادر المقدمة في دورات الاستثمار والتمويل والتشغيل، وبالتالي فهي أساسا نتيجة محددة حسب هيكل الاستخدامات والمصادر الاقتصادية، كما أن الرصيد المتبقي يحسب فقط في التحليل الوظيفي مبلغها الصافي المعروف أنه يترتب في حد ذاته من الأصول والخصوم النقدية.

[1]- Hubert De La Bruslerie, **Op-Cit**, P 104.

فالتحليل الوظيفي هو أساس تحليل الخزينة وخاصة في المحيط المصرفي، فهو التحليل المفضل المطبق على المؤسسات المتوسطة والصغيرة، وهو يرتكز على التقارب الاقتصادي الذي يأخذ بالاعتبار دورات الاستثمار والتمويل والاستغلال، كما يسمح بتفسير وضعية الخزينة في نهاية الدورة وتطورها، وضعية الإقفال تعرض في الميزانية الوظيفية التي تعتبر فيها الأصول استخدامات والخصوم موارد، والتطور خلال الدورة يعرض عن طريق جدول تدفقات يظهر تدفقات الاستخدامات وتدفقات الموارد، وهذا التحول في التعبير يدل على ظهور أداة تحليل للخزينة: الاستخدامات تمثل الأموال المنفقة، والموارد تمثل مصدر هذه الأموال.

ويعتمد التحليل الوظيفي في تحديد التوازن الدائم للمؤسسة على ضرورة تغطية الموارد المستقرة لإجمالي الاستخدامات المستقرة، وتمويل احتياجات دورة الاستغلال بالفائض من تلك الموارد الدائمة المتاحة، هذا الفائض هو مايسمى برأس المال العامل الصافي الإجمالي،[1] وإن قراءتنا الوظيفية للميزانية يعني ذلك أننا نقصد:[2]

- تقبل بوجود صلة تخصيص الارتباط بين المصادر والاستخدامات الدائمة، أي يعني ذلك الاعتراف بوجود معنى لمفهوم رأس المال العامل الوظيفي، الذي يكون في البداية مجرد فرق بسيط إيجابي أو سلبي.
- الاعتراف بالصلة بين موارد واستخدامات الاستغلال التي تؤدي إلى مفهوم احتياج التمويل التشغيلي (الاستغلال).
- تخفيض الرصيد الصافي لنقدية المؤسسة يحدده هيكل المصادر والاستخدامات الاقتصادية.

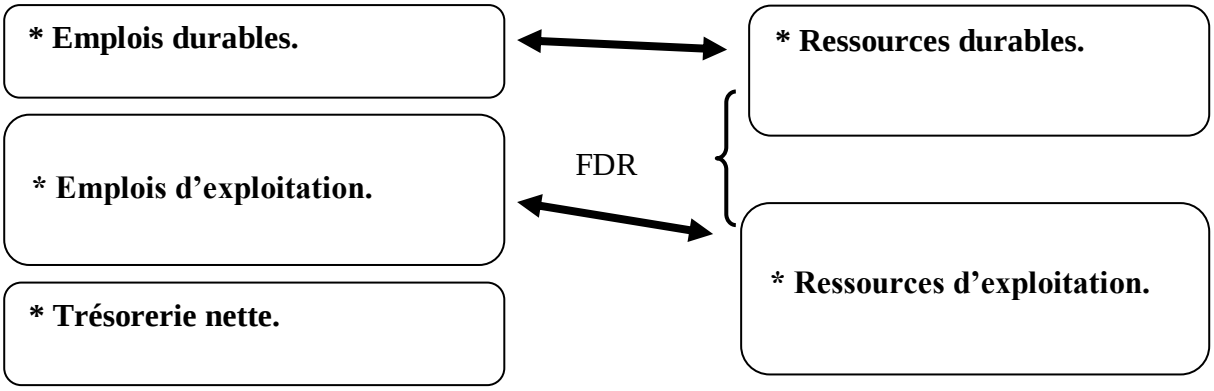
وفي الأخير لابد أن ننوه إلا أن حقيقة القراءة الوظيفية تظل اليوم هي الغالبة إلى حد كبير في الممارسة المهنية لتحليل المالي، والشكل الموالي يوضح لنا شكل الميزانية الوظيفية كما يلي:

---

(1)- حاب الله الشريف، طرابلسي سليم، **تشخيص الوضعية المالية المبني على أساس المقاربة الوظيفية**، الملتقي الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس يومي 22 و23 ماي 2012، ص ص11-13.

(2)- Hubert de La Bruslerie, **Op-Cit**, P 106.

الشكل رقم (06): الميزانية الوظيفية (Bilan Fonctionnel)



Source : Hubert de La Bruslerie, Analyse financière: Information financière, diagnostic et évaluation, 4 e édition, DUNOD, Paris, 2010, P 106.

3. ميزانية مجموع الأموال (« Bilan «Pool De Fonds):[1]

ميزانية "مجمع الأموال" وهي تختلف عن سابقاتها في أنها ترفض مبدأ التخصيص الذي يؤدي إلى وجود صلة بين بعض الاستخدامات وبعض المصادر، أي أن المبدأ الأساسي هو أن المؤسسة هي حافظة من جميع الاستخدامات الممولة بطبيعة شاملة، وحافظة جميع المصادر بطبيعة: "مجموع" من أموال التمويل "مجموع" الأصول.

هاتين المجموعتين ليست مستقلة، إن العلاقة التي تربطهما ليست علاقة رسمية من المساواة المحاسبية للميزانية (الاستخدامات = المصادر)، وهذه العلاقة التي هي من أساس ميزانية "مجموع الأموال"، هي العلاقة المالية لمتطلبات الربحية المدفوعة من طرف مساهمي رأس المال، وفي هذا الصدد فان ميزانية "مجموع الأموال" في اتساق تام مع نظرية المالية الحديثة لتكلفة رأس المال: استخدام المصادر المكلفة للمؤسسة يندرج في منطق خلق القيمة المالية والاقتصادية.

كما أن الربحية المتولدة عن محفظة أصول الشركة يجب أن تكون كافية لتعويض المساهمين في رأس المال بغض النظر عموما عن قانونهم الأساسي، حيث أن متطلبات الربحية ينقل إذا الخصوم نحو الأصول في شكل تكلفة رأس المال التي هي معدل التقييم الاقتصادي لمصادر الأصول مع أخذ في الاعتبار الخطر المتكبد، ولذلك لا يوجد الارتباط الأفقي المعروف في خاصية مفهوم رأس المال العامل الوظيفي المتخلي عنه، فقط تصنيف عمودي للمصادر والاستخدامات هو المقبول، وليس من أجل التفسير ولكن لوصف وعرض بطريقة أكثر اتضاحا، والذي صمم في البداية كحافظة أكثر أو أقل تنظيماً،

[1]- **IBID**, P 106.

وبالتالي فان حافظة الأصول يتم إعادة تصنيفها في الاستخدامات الصناعية والتجارية من جهة، وفى الاستخدامات المالية من جهة أخرى.

ومن الجدير بالملاحظة أن نهج "مجموع الأموال" هو إجمالي الاستخدامات والمصادر التشغيلية التي لا تعتبر أن الرصيد الصافي هوالاحتياج في تمويل الاستغلال(BFE)، حيث يستند هذا التحليل على الاعتراف بدورة التشغيل التي تفسر الربط الآلي بين هذين المصطلحين.

تناول بعض الكتاب هذه الفكرة في وصف نهج "مجموع الأموال" بالنهج الوظيفي الرأسي للميزانية، وبالتالي يمكن تمييز الاستخدامات الصناعية والتجارية كالآتي: (التثبيتات الصافية، احتياجات التمويل التشغيلي، الاستخدامات المالية)، ذلك أن هذا الوصف يعطى معلومات إضافية على نوع التنمية الإستراتيجية التي اختارتها المؤسسة، أما حافظة المصادر فهي تهدف لإعادة تصنيف داخلي بين: (رؤوس الأموال، والديون)، ويتعلق الأمر هنا في اطلاع على هيكل تمويل المزمع تنفيذه الذي يسمح لنا بالاختيار بين المخاطر والربحية.

وفي الواقع، أن نظرية المالية تعلمنا أن الهيكل المالي للخصوم يؤثر على معدل العائد المطلوب من المساهمين في رأس المال؛ كما تعتبر المخاطر المالية هي وظيفة تزايد مديونية المؤسسة، والعلاقة المشتركة بين "المخاطر–الربحية" في صلب ميزانية "مجموع الأموال" هدفها ليس إذا تحليل الملاءمة المالية للمؤسسة.

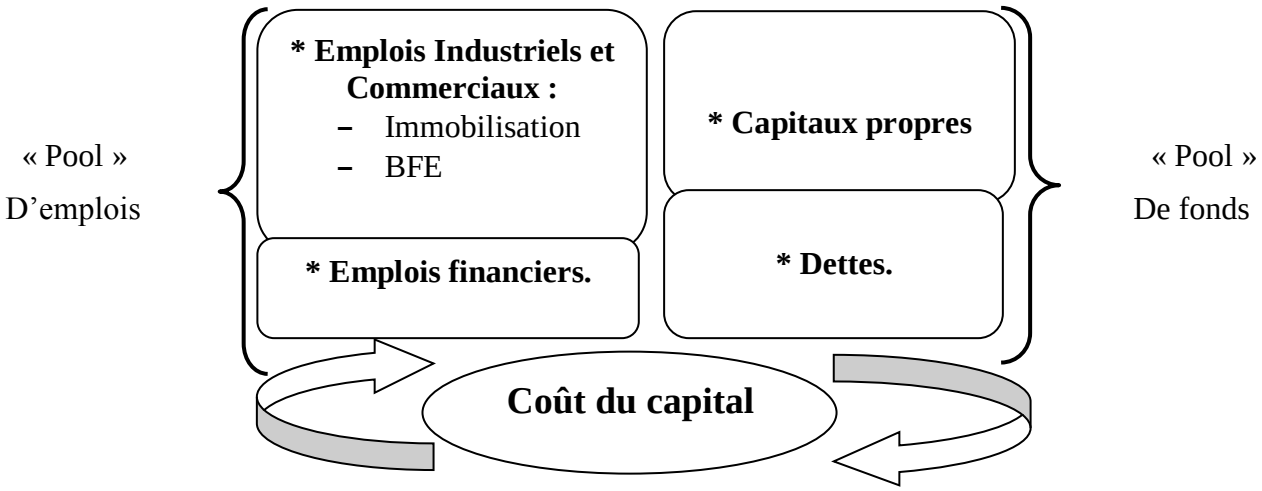
ويلاحظ الباحث (G.Charreaux) أن ميزانية "مجموع الأموال" ينتج عنها بشكل ضمني تجاهل بعدين في تصميم الأفقي: تسيير "مجموع" الديون والأصول النقدية، فرأس المال العامل الوظيفية يؤدي في الواقع التمييز بين ما يسمى بالديون المالية الدائمة والديون المالية والمصرفية غير الثابتة، ومع ذلك فانه توجد داخل المؤسسات تسيير شامل لديون أو الأدوات المالية، بالمثل بالنسبة لكلا "مجموع" الأموال والاستخدامات المعروفة، والتي تشتمل على التوالي الخصوم والأصول النقدية، معنى ذلك أنها تأخذ بوجود خاصية التي لا يمكن تخفيضها ببساطة لرصيد المتبقي.

أما الاستخدامات في شكل أصول نقدية مشروعة تماما في حد ذاتها، وفي بعض الحالات قد تكون المقارنة من حيث عائد المخاطر مع الاستخدامات الصناعية في صالحها، كما أنها تقدم أيضا فائدة في شكل ضمان المرونة الإستراتيجية للمؤسسة، ومن الملاحظ أن نهج "مجموع الأموال" لا يدخل في

الأصول والخصوم النقدية أن تمثل عناصر حافظة الاستخدامات والمصادر في إطار تقييد الربحية، إن وجود سياسة محددة لتسيير النقدية التي تنشئ صلة سيولة بين الأصول والخصوم النقدية هي مجهولة.

وفي الأخير يمكن القول أن الملاءمة المالية للمؤسسة، بما أنها تستمد من حاضر ومستقبل سيولة الأصول والخصوم، فهي ليست بعدا معروفا في نهج "مجموع الأموال" التي تفضل قراءة الميزانية في مدى الإستراتيجية المالية، وفي الأخير نقدم شكل لميزانية مجموع الأموال كما يلي:

الشكل رقم (07): ميزانية مجموع الأموال (Bilan «Pool De Fonds»)



Source : Hubert de La Bruslerie, Analyse financière: Information financière, diagnostic et évaluation, 4 e édition, DUNOD, Paris, 2010, P 108.

المطلب الثالث: طرق وأساليب تحليل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

إن تحليل القوائم المالية يعتبر بمثابة الخطوة الأولى في مراحل فهم وتفسير محتوى تلك القوائم لأغراض استخدامها في المجالات التي تهم مستخدميها سواء كان ذلك لأغراض الائتمان أو الاستثمار أو من وجهة نظر إدارة المشروع عند تقييم الأداء بالمقارنة بالمشروعات الأخرى وفي ظل الظروف الاقتصادية السائدة.

وهنا كالعديد من الأساليب المستخدمة عادة في مجال تحليل محتوى القوائم المالية، وتفاوت هذه الأساليب فيما بينها إنما يعكس تفاوتاً في درجة التحليل المطلوبة وكذلك تفاوتاً في مجالات استخدام نتائج

التحليل بالإضافة إلى تفاوت احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وهنا يمكن لنا تلخيص الأساليب الأساسية في تحليل محتوى القوائم المالية فيما يلي:[1]

1. التحليل الأفقي (L'analyse horizontale):

يهتم التحليل الأفقي بدراسة التغيرات التي تحدث لعناصر القوائم المالية من فترة مالية إلى فترة مالية أخرى، بمعنى أنه يهتم بدراسة مبالغ ونسب التغيرات، وهذا بطبيعة الحال يتطلب توفر مجموعة من القوائم المالية المقارنة (Comparatifs) حتى يمكن قياس مبالغ ونسب التغيرات ثم التوصل إلى نتيجة من تحليل التغيرات، ويمكن لنا القول أن التحليل الأفقي يساعد في فهم وتفسير الاتجاهات بين الفترات المالية لعناصر القوائم المالية.

ويستند هذا التحليل على استعراض وثائق سنتين على الأقل لتجنب بناء تحليل على استنتاجات تستند إلى حالات استثنائية أو غير العادية لا يعكس بالضرورة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، حيث يتم استخدام المجاميع الرئيسية (التوازنات المالية) والنسب، التي تمثل دعما من أجل تحليل وتقييم:[2]

- المخاطر الرئيسية؛
- التغييرات في الهيكل المالي؛
- فعالية للمؤسسة.

إن التحليل الشامل يسمح بإعطاء صورة عن وضعية الهيكل المالي للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى توقعات التطور مستقبلا، وفي الأخير يمكن لنفس الوضع المالي أن يؤدي إلى استنتاجات مختلفة تماما، إذ يعتمد التحليل المالي بشكل كبير على وجهة نظر المحلل (مسير، شريك، محافظ حسابات...) إذ يجب التركيز على الصلابة المالية، توفر الموارد، الملاءمة المالية (القدرة على الوفاء).

---

[1]- بهلول نور الدين، محرز نور الدين، **التحليل المالي كأداة لتقويم الأداء المالي للمؤسسات: دراسة تطبيقية على المؤسسة الوطنية للدهن**، الملتقي الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 22 و23 ماي 2012، ص ص 14-15.

[2]- Audrey Bouteley, Louise Wiart, **Le Diagnostic financier, Fiche pratique de gestion**, UNIOPSS, France, Avril 2008, PP 2-4.

2. التحليل الرأسي أو التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية (L'analyse Verticale):

يهتم التحليل الرأسي بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القائمة المالية إلى قيمة أساسية في تلك القائمة تستخدم كأساس لقياس التوزيع النسبي لعناصر القائمة المالية، وعلى سبيل المثال يمكن قياس نسبة النقدية إلى إجمالي الأصول ثم المخزون السلعي إلى لإجمالي الأصول، وهكذا تتم نسبة كل عنصر من عناصر الميزانية إلى إجمالي الميزانية، ويمكن بطبيعة الحال القيام بنوع آخر من التوزيع النسبي وهو نسبة كل عنصر من عناصر الميزانية إلى إجمالي المجموعة التي ينتمي إليها العنصر مثل نسبة النقدية إلى إجمالي الأصول المتداولة، والمخزون إلى إجمالي الأصول المتداولة، في حين يتم نسبة العدد والآلات إلى إجمالي الأصول الثابتة وهكذا... يفهم من هذا أن التحليل الرأسي يهتم بقياس النسب المئوية لتوزيع عناصر القوائم المالية ولا شك أن هذا يساعد الإدارة في فهم مكونات القوائم المالية بطريقة أكثر سهولة حيث أن الاعتماد على القيم النقدية المطلقة بتلك القوائم قد لا يساعد على فهم مغزى محتوى تلك القوائم.[1]

نفهم من ذلك أن التحليل الرأسي يقوم على دراسة الوثائق المحاسبية والمالية خلال سنة مالية واحدة، ذلك أن هذه الوثائق المحاسبية والمالية هي أساس التحليل المالي، حيث يرتكز هذا الأخير خاصة على الميزانية المالية وحساب النتائج كما يلي:[2]

- الميزانية المالية:

هي قائمة تحدد الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ معين، تتكون الميزانية من جانبين: الأصول التي تتمثل في ممتلكات المؤسسة (ما لها) والتي يتم ترتيبها في الميزانية على أساس مبدأ السيولة المتزايدة، الخصوم التي تتمثل في التزامات المؤسسة (ما عليها) والتي ترتب على أساس مبدأ الاستحقاق المتزايد، تسمح الميزانية من قياس قدرة المؤسسة على الوفاء في تاريخ محدد أي قدرتها على سداد ديونها في تاريخ الاستحقاق؛ حيث تمكن الميزانية المالية من حساب مؤشرات التوازن المالي المتمثلة في رأس المال العامل (FR)، الاحتياج في رأس المال العامل (BFR)، والخزينة (T).

---

(1)- بهلول نور الدين، محرز نور الدين،**مرجع سبق ذكره**، ص ص14-15.

(2)- Audrey Bouteley, Louise Wiart, **Op-Cit**, PP 2-4.

- حساب النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المتحققة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد (المحاسبة على أساس الاستحقاق)، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية: الربح أو الخسارة.

حيث يتم التوصل إلى النتيجة من خلال مقابلة الإيرادات بالأعباء، الأعباء هي نقص في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل خروج أصول أو نشوء خصوم مما يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة غير التوزيعات على الملاك، أما الإيرادات فهي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات داخلة أو زيادة الأصول أو نقصان الخصوم مما يؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة غير الزيادات المتأتية من حصص الملاك، ويظهر حساب النتائج الأرصدة الوسيطية للتسيير (SIG) التي تسمح بإظهار كيفية ومراحل تشكل النتيجة، وجعل التشخيص أكثر دقة.

- جدول التمويل:

يسمى كذلك جدول حركة الخزينة، يكمل المعلومات التي توفرها الميزانية وحساب النتائج، يعطي حركة التدفقات المالية للاستغلال والاستثمار خلال السنة أو لعدة دورات مالية، مما يمكن من معرفة وتفسير تطور هيكل المؤسسة ووضعية السيولة.

3. تحليل النسب المالية (L'analyse des ratios financiers):

إن مصطلح "نسبة"يشير إلى النسبة بين كتلتين،وإن القلق من التوازن المالي يتم معالجته بالفعل من خلال مفهوم رأس المال العامل، والنسب التي تعكس مستويات الملاءمة المالية و مديونية المؤسسة، بالإضافة إلى مفاهيم سرعة دوران بنود الأصول والخصوم التي تشير في الوقت نفسه إلى نسب التناوب، وأخيراً نسب ما يسمى النتيجة والربحية ذات الصلة بالأرباح (في أشكال مختلفة) على التوالي في المبيعات وما يتصل البنود الأخرى من الميزانية، وكل هذه النسب تحسب عادة على أساس ميزانية الذمة (Bilan Patrimonial)، باستثناء نسب التناوب التي تستند إلى القيم الخام للميزانية الوظيفية (Bilan Fonctionnel).[1]

[1]- F. Engel, F. Kletz, **Cours de comptabilité générale**, Ecole des mines de Paris, Mars 2005, P 74.

إذا يسمح استعمال النسب المالية من دراسة الوضعية المالية للمؤسسة بالتوسع في عدة جوانب تبقى فيها مؤشرات التوازن المالي السابقة محدودة، لأن هذه الأخيرة تأخذ عددا محدودا من الكتل من الميزانية، أما النسب فهي أكثر استعمالا للكتل أو أي عنصر يرى أنه مناسب لتكوين نسبة ذات معنى مالي، ليس من الضروري حساب كل النسب المالية للحصول على تكملة لقراءة الوضعية المالية، فبعض النسب مشتركة وبعضها الآخر لا يكون مناسبا إلا لقطاعات معينة أو وضعيات محددة.[1]

وهناك مجالات عديدة يستخدم فيها أسلوب تحليل محتوى القوائم المالية من خلال النسب المالية (Ratios Financiers) ومن بين هذه المجالات نذكر ما يلي:

- **تحليل السيولة (Analysede La Liquidité):**[2]

تحليل السيولة يسمح لنا بإدارة السيولة من خلال قدرة المؤسسة على توفير الأموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها، ويمكن تحديدها من خلال الموجودات القابلة للتحويل إلى نقد خلال فترة معينة، مضافاً إليها ما يمكن الحصول عليه من الاقتراض وزيادة رأس المال والأرباح.

ومن أهم أهداف إدارة السيولة المحافظة على استمرار عمل الشركة، وإبعاد مخاطر العسر المالي عنها، وإذا لم تتمكن الشركة من إدارة سيولتها بالشكل السليم، فإنها قد تواجه بعسر ناتج عن عدم القدرة على مواجهة الالتزامات في مواعيدها.

- **تحليل الربحية (المردودية) (Analyse de la rentabilité):**

عادة ما نتكلم عن مردودية المؤسسة، ونقصد بذلك قدرتها على تحقيق النتيجة،[3] حيث تعتبر الربحية هدف أساسي وأمر ضروري لبقاء عمل المؤسسة واستمرارها، وغاية يتطلع إليها المساهمون، وهي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها الشركة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، لذا نجد أن جهداً كبيراً يوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن للمساهمين، لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الاستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس الدرجة من المخاطر.

---

(1)- Audrey Bouteley, Louise Wiart, **Op-Cit**, PP 2-4.

(2)- فهمي مصطفى الشيخ،**التحليل المالي**، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص 30.

(3)- Jet M.Peyard, J.D.Avenel, **Analyse financière**, Vuibert, 9ème Edition, 2006, P 215.

و تستخدم نسب الربحية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من أنشطتها التشغيلية مقارنة بالنفقات وغيرها من التكاليف التي تتكبدتها خلال فترة محددة من الزمن، وهي أيضاً أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها بكفاية، وتدل نسب الربحية التي لها قيمة أعلى مقارنة بالفترات السابقة، أن الشركة تحقق زيادة في المبيعات وبالتالي زيادة في الأرباح، وفيما يلي بعض الأمثلة على نسب الربحية: هامش صافي الربح ومجمل الربح، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين والعائد على رأس المال المستثمر وصافي ربح السهم.[1]

- **تحليل النشاط (Analyse de l'activité):**

تستخدم هذه المجموعة من النسب لقياس قدرة الشركة على تحويل حسابات الميزانية إلى مبالغ نقدية أو مبيعات، كما تستخدم في الغالب لتقييم أداء الشركات المتعلق بالمركز المالي قصير الأجل، كمؤشر على نشاط الشركة في تاريخ معين أو فترة زمنية معينة، وتعرف أيضاً بنسب إدارة الموجودات (Assets Management Ratios)، لأنها تقيس مدى كفاءة الإدارة في استخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر من السلع والخدمات. ولعل أكثر نسب النشاط تطبيقاً في التحليل المالي، هي معدلات الدوران.[2]

- **تحليل الهيكل التمويلي (Analyse de la structure de financement):**

يترجم الهيكل المالي (أو البنية المالية) للمؤسسة الصورة التي تعكس المصادر التمويلية لمختلف أصولها، فتختلف تكلفة التمويل من مورد مالي إلى آخر حسب الطبيعة، فإذا كان مصدر التمويل هو الاستدانة فإن المؤسسة في وضع مخاطرة، نظرا لكونها ملزمة بتحمل تكلفة الأموال التي حازت عليها على سبيل الاستدانة مهما كانت مردودية تلك الأموال، عندئذٍ نقول أن المؤسسة أمام ما يسمى بتكلفة الاستدانة، بينما إذا كان مصدر التمويل هو الأموال الخاصة فإن الأمر يختلف تماما،حيث أن المؤسسة في هذه الحالة أمام ما يعرف باسم تكلفة الأموال الخاصة، إذ أن هذا المصدر من التمويل يمثل ملكية في رأس مال المؤسسة، وهي بالتالي على علاقة بالأرباح المتوقعة من طرف المساهمين، وعليه فإن المؤسسة معرضة لمخاطرة تحقيق مردودية مساوية على الأقل لما هو متوقع من طرفهم، كما أنه قد يكون مصدر تمويل المؤسسة مزيجا من الموردين السابقين، وهي الحالة الأكثر شيوعا، ومن ثم تتحمل المؤسسة

---

[1]- فهمي مصطفى الشيخ، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

[2]- **المرجع السابق**، ص 59.

النوعين من التكلفة (تكلفة الاستدانة وتكلفة الأموال الخاصة)، عندها تكون أمام ما يسمى بتكلفة رأس المال.[1]

المطلب الرابع: التحليل المالي كأداة لفهم وتفسير محتوى القوائم المالية

بالرغم أن عملية قراءة وفهم وتفسير القوائم المالية تتطلب نوعا خاصا من الإدراك والوعي المحاسبي حول المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم، فان تحليل القوائم المالية يعتبر بمثابة الخطوة الأولى في مراحل فهم وتفسير محتوى تلك القوائم بهدف استخدامها في المجالات التي تهم مستخدميها سواء كان ذلك لأغراض الاستثمار أو من وجهة نظر إدارة المؤسسة عند تقييم الأداء بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وفي ظل ظروف اقتصادية معينة.[2]

1. تعريف التحليل المالي:

لقد وردت العديد من التفسيرات للتحليل المالي تختلف باختلاف المنهج العلمي المتبع، وشملت هذه التعريفات أن التحليل المالي هو معالجة منظمة للبيانات المالية للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر ولتوقع ما ستكون عليه في المستقبل، كما تضمنت هذه التعريفات أن التحليل المالي يتضمن عملية تفسير القوائم المالية المنشورة وفهمها لأجل اتخاذ قرارات مستقبلية كما أن التحليل المالي يهدف إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسات المالية المختلفة التي يعمل المشروع على إظهارها، وأخيراً أن التحليل المالي هو عملية اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع لكي يتم استخدام هذه المؤشرات التي يتم التوصل إليها، من خلال عملية التحليل المالي، لتقييم أداء المشروع بقصد اتخاذ القرار المناسب.[3]

ومما سبق يمكن تعريف التحليل المالي بأنه دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباط بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المؤسسة من الناحية التشغيلية

---

(1)- دادن عبد الوهاب، **تحليل المقاربات النظرية حول أمثليه الهيكل المالي: الإسهامات النظرية الأساسية**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباحورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص 107.

(2)- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 190.

(3)- حسين خليل، محمود شحادة، **التحليل المالي المتقدم**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، بدون سنة النشر، ص 03.

والتمويلية وتقييم أداءها وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات السليمة،[1] وبالتالي فإن التحليل المالي هو تقييم المؤسسة من:[2]

- زاوية الاستثمار: قيمة المؤسسة أو أصل ما (العائد)؛
- زاوية القروض: مدى قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها (الخطر).

وبالتالي يمكننا القول بأن التحليل المالي له دور استشاري (تحليل معلومات تاريخية)، حيث يعتبر قاعدة لاتخاذ القرارات والإجراءات من طرف المسيرين الماليين وقاعدة لمراقبة العمليات المالية وتوجيهها نحو المسار المخطط له.

2. الجهات المستفيدة من التحليل المالي للقوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية بمثابة تقارير على الأداء الإداري، فهي توضح نجاح أو فشل الإدارة، كما أنها تشير إلى الصعاب والمشاكل التي تتعرض لها المؤسسة، وحتى يمكن تحليل تلك القوائم ينبغي أن يلم المحلل لهذه القوائم بالعلاقات الرئيسية بين البيانات المختلفة، وبكيفية التدفق الداخلي للبيانات في النظام المحاسبي؛ حيث تهتم الكثير من الجهات بأعمال المؤسسة، واهم تلك الجهات هي إدارة المؤسسة نفسها، والدائنون، والمستثمرون، واتحادات العمال و الحكومة وسلطاتها الإشرافية المختلفة، ولكن الملاحظ أن كل مجموعة من تلك المجموعات يكون لها احتياجات مختلفة، وبناءا عليه فكل منها يركز على ناحية واحدة من الصورة العامة للمؤسسة.[3]

1.2 احتياجات المعلومات المالية حسب مستخدميها:

إن المعلومات المستقاة من المحاسبة تسمح بأفضل فهم لوظائف وواجبات المؤسسة في إجراء العديد من العمليات مثل: (التحليل المالي، التشخيص الشامل، مخطط الأعمال، وتقييمها)، وهذا ما يجعل المحاسبة وسيلة لي:[4]

- تقديم معلومات حول تقييم المؤسسة؛
- مراقبة استخدام الأموال الصادرة المقدمة من قبل المساهمين أو المصرفيين؛

---

[1]- منير شاكر وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص 12.

[2]- B. Solnik, **Gestion financière**, Dunod, 6ème Edition, Paris, 2001, P 275.

[3]- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص 819.

[4]- Claude-Annie Duplat, **Op-Cit**, PP 11-12.

- تحسين تسيير المؤسسة من قبل فحص النتائج المترتبة خلال الدورة المالية؛
- التحليل المالي والتشخيص الشامل لأداء المؤسسة؛
- وضع التوقعات المالية.

ومن المؤكد أن الأرقام والمحاسبة غير كافية للمراقبين الخارجيين (البنوك، الموردون...) ليتم لنا معرفة كل شيء عن المؤسسة، ولتعرف على نحو أفضل سيكون من الضروري إجراء مقابلة مع المدير وزيارة مقر المؤسسة، وفي أخير يمكن أن نقدم الجدول التالي الذي يوضح المستخدمين الأساسين لحسابات المؤسسة وهم حسب الجدول رقم (03):

الجدول رقم (03): المستخدمين الأساسيين لحسابات المؤسسة

مستخدمو المعلومات المالية لحسابات المؤسسة	
طبيعة المعلومات المالية	المستخدمين
حساب الهامش التجاري.	مسيري المؤسسة
تقسيم رقم الأعمال حسب النتائج، حسب المنطقة الجغرافية، حسب العملاء.	مسيري المؤسسة
تقسيم العملاء وفقا لنموذج التسديد.	مسيري المؤسسة
حساب عتبة الربحية (Seuil De Rentabilité).	مسيري المؤسسة الشركاء المحتملين
التحليل والتنبؤ المالي.	مسيري المؤسسة المصارف والمستثمرين المساهمين الموردون والعملاء الشركاء المحتملين

الوثائق الجبائية.	الخزينة العمومية مسيري المؤسسة المساهمين المصرفيين إقليم المحكمة التجارية

Source : Claude-Annie Duplat, Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise, Librairie Vuibert, France, septembre 2004, P 12.

2.2 التحليل المالي من وجهة نظر إدارة المؤسسة:

يظهر اهتمام إدارة المؤسسة بالتحليل المالي في مدى كفاءتها من خلال أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين، وكذا محاولة كسب ثقة ذوي المصالح المشتركة من أجل تحديد موقفها الإستراتيجي في المدى المتوسط والبعيد، أضف إلى ذلك:[1]

- مدى نجاح المؤسسة في تحقيق السيولة؛
- مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الربحية؛
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة بالمقارنة مع وضعية المؤسسات المنافسة؛
- تقييم منجزات المؤسسة في مجال الإنتاج والتوزيع والتسويق؛
- المساعدة على الرقابة المالية والتنبؤ بمستقبلها المالي.

3.2 التحليل المالي من وجهة نظر الملاك:

ينظر الملاك الحاليين والمحتملين أولا إلى سجل الإيرادات التي يحققها المشروع، وطالما أن رأس المال (في شركات المساهمة) سيكون متمثلا في الأسهم، فان أول مؤشر ينظر إليه الملاك هو الإيرادات العائدة من كل سهم بالإضافة إلى باقي المؤشرات الأخرى.

4.2 التحليل المالي من وجهة نظر أصحاب القروض قصيرة الأجل:

تهتم البنوك وغيرها من أصحاب القروض قصيرة الأجل بربحية المشروع واستقراره المالي في الأجل الطويل، شأنهم في ذلك شان الملاك وأصحاب القروض طويلة الأجل، إلا أن اهتمامهم الرئيسي يكون

[1]- خلدون إبراهيم شريفات، **إدارة وتحليل مالي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 94.

مركزا حول المركز الجاري للمؤسسة أو مقدرتها على تدبير الأموال الكافية لمقابلة احتياجات العمليات الجارية، ولدفع الالتزامات الجارية أيضا دون تأخير، ونتيجة لذلك فان التحليل الذي يقوم به البنك ليقرر منح العميل سلفه مصرفية قصيرة الأجل، أو الذي يقوم به أحد الموردين لتحديد المركز الائتماني للعميل سيرتكز غالبا على مركز رأس المال العامل للعميل، حيث يقاس رأس المال العامل بمقدار زيادة الأصول المتداولة الجارية عن الخصوم أو الالتزامات المتداولة الجارية.

5.2 التحليل المالي من وجهة نظر أصحاب القروض طويلة الأجل:

يهتم أصحاب القروض طويلة الأجل بثلاثة مؤشرات رئيسية هي: معدل العائد على استثماراتهم، مقدرة المؤسسة على مقابلة أو تسديد الفوائد المستحقة عليها ومقدرتها على الوفاء بأصل القرض في ميعاد استحقاقه.[1]

3. استخدام التحليل المالي في فهم وتفسير محتوى القوائم المالية:

سبق وأن قلنا أنه توجد طرق وأساليب عديدة تستخدم عادة في مجال تحليل محتوى القوائم المالية، والتي جرى العرف على تسميتها بالتحليل المالي والذي هو في الحقيقة تحليل للقوائم المالية، ذلك أن مجال التحليل المالي أوسع بكثير من مجال تحليل القوائم المالية، وتفاوت هذه الأدوات فيما بينها إنما يعكس تفاوتا في درجة التحليل المطلوبة، وكذلك تفاوتا في مجالات استخدام نتائج التحليل، بالإضافة إلى تفاوت احتياجات مستخدمي القوائم المالية وأهداف المحلل المالي.[2]

وبالتالي فان التحليل المالي يعتبر مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات التي يتعامل معها المحلل في إجراء عمليات التحليل للقوائم المالية طبقا للمبادئ والأسس العامة الذي يجب أخذها بعين الاعتبار لإتمام عملية التحليل بشكل يتيح له تحقيق الهدف المطلوب والتي تتمثل في النقاط التالية:[3]

- **الهدف من عملية التحليل المالي:**

يتحدد الهدف من عملية التحليل في ضوء الموضوع أو المشكلة الموجودة لدى المؤسسة حتى يتمكن المحلل من جمع المعلومات الخاصة بالموضوع المعني ويوفر على نفسه الجهد والعناء والتكاليف غير

---

(1)- أحمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص 825-834.

(2)- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 190-191.

3- العصار وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي**، دار البركة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص 155.

اللازمة فمثلا إذا تقدم أحد العملاء بطلب قرض من بنك تجاري فيصبح الهدف الأساسي للمحلل المالي هو معرفة مدى القدرة المالية لهذا العميل على سداد القرض في الوقت المحدد.

- **الفترة الزمنية التي يشملها التحليل المالي:**

حتى تحقق عمليات التحليل المالي أهدافها فلا بد أن تشتمل فترة التحليل للقوائم المالية على عدة سنوات متتالية، حيث أن القوائم المالية المعدة عن سنة مالية واحدة قد لا تكون كافية للحصول منها على البيانات التي تساعد المحلل للحكم على أداء العميل.

- **نوعية المعلومات التي يحتاج إليها المحلل للوصول إلى أهدافه:**

يمكن الحصول على المعلومات التي يحتاج إليها المحلل من عدة مصادر حسب نوعية المعلومات المطلوبة مثل القوائم المالية أو المعلومات الشخصية عن العميل كل حسب مصادرها.

- **أسلوب وأداة التحليل المناسبة:**

هناك العديد من الأساليب والأدوات المستخدمة في التحليل منها على سبيل المثال لا الحصر نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة ومعدل دوران النقدية ومعدل دوران المخزون السلعي والرافعة المالية بالإضافة إلى كشوف التدفقات النقدية خلال فترات زمنية متتالية.

- **استعمال المعلومات والمقاييس التي تجمعت لدى المحلل لاتخاذ القرار أو الإجراء المطلوب:**

تعتبر هذه الخطوة الأصعب والأكثر أهمية في عملية التحليل المالي، وتحتاج إلى استعمال مقدار كبير من العمل الذهني والحكمة والمهارة والجهد لتقييم ما يقف خلف الأرقام من حقائق، ولا يمكن استبدال هذا الجهد بعملية ميكانيكية، إلا أن التعريف الصحيح للمشكلة، والتحديد المناسب للأسئلة التي يجب الإجابة عليها، والمهارة في اختيار الأدوات التحليلية المناسبة ستقود بلا شك إلى تفسير معقول لنتيجة التحليل.

وفي الأخير يمكن القول أن التحليل المالي يهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتمثلة في قراءة وفهم وتفسير القوائم المالية وتشكيلها بطريقة تساعد فئات مختلفة في اتخاذ القرارات المالية المتعلقة

بنشاطات وعمليات مالية مختلفة،[1] فهو يتناول كيفية تحليل وتفسير القوائم المالية لأغراض الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها والتوازن المفترض أن تحققه الإدارة بين مصادر الأموال وأوجه استخدام تلك الأموال المتاحة، وبالتالي فان التحليل المالي عبارة عن عملية معالجة منظمة ومنهجية للبيانات المالية المتاحة، بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات، وفي تقييم أداء الكيان (المؤسسة، شركة، شخص طبيعي، شخص معنوي، مشروع استثمار) في الماضي والحاضر ونتوقع ما سيكون عليه نتائج الكيان في المستقبل، فهو يساعد على معرفة مواطن القوة في المؤسسة لتعزيزها، وعلى نقاط الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال الاطلاع على القوائم المالية الختامية، بالإضافة إلى الاستعانة بالمعلومات المتاحة عن أسعار الأسهم والمؤشرات الاقتصادية العامة.[2]

[1]- هيثم محمد الزغبي، **الإدارة والتحليل المالي**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، بدون سنة النشر، ص 166.

[2]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 190-191.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن التوصل الى أن اعداد القوائم المالية تحكمها مجموعة من المفاهيم والاعتبارات والمبادئ ضمن الإطار المفاهيمي الذي يساعد على تحديد مبادئ المحاسبة الواجبة التطبيق على الواقع العملي، وضمان اتساقها مع بعضها البعض مما يسهم في الحد من الخلافات الجدلية في التطبيق العملي، الذي تشوبه مخاطر الانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض من خلال توصيل تلك المعلومات ضمن القوائم المالية لمستخدميها.

وهذا الإطار المفاهيمي يجب أن يكون مرشدا في تحديد التقارير المحاسبية المناسبة في ظل ظروف معينة، ويجب أن يساعد هذا الإطار المفاهيمي المحاسبين في الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية تلك التي تعكس وضعية المؤسسة الحقيقية وبالتالي تقديم معلومات تكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

ودون وجود هذا الإطار من المبادئ المقبولة قبولا عاما سيستخدم كل محاسب أو كل مؤسسة المبادئ والإجراءات الخاصة بهما، ويؤدي هذا الوضع إلى جعل عملية مقارنة القوائم المالية وتحليلها، في منتهى الصعوبة، أو قد تكون مستحيلة، لأن القيام بها سيتطلب البحث عن المبادئ المحاسبية المستخدمة في كل مشروع من المشروعات أو في كل فترة من الفترات.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والرغبة في مواكبة التطورات الدولية في المجال المحاسبي والمالي، وفي هذا الصدد يجب أن تكون القاعدة التصورية التي يقوم عليها هذا النظام والتي تتكيف مع المعايير الدولية تحدد بوضوح المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والمحاسبة الواجب احترامها سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أم بإنتاج ونشر معلومات قيمة تعكس الوضع الاقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسات وتفيد كل مستخدمي الوضعيات المالية للمؤسسات.

لهذا جاء هذا الفصل لتحليل وتسليط الضوء على الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النموذج المحاسبي الجزائري

المبحث الأول: مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر

إن الأفكار الأولى لعملية الإصلاح في الجزائر والتي شهدتها الممارسة المحاسبية كانت من خلال دخول المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حيز التطبيق سنة 1976 بالأمر 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29، المستوحى من الانشغالات الاقتصادية الكلية التي طبعت التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال، نتيجة التوجه الاشتراكي للجزائر آنذاك، ثم توالت الإصلاحات الاقتصادية التي توجت بانتقال الجزائر الى نهج اقتصاد السوق ما جعل ضرورة النظر في المخطط المحاسبي الوطني لمسايرة تلك التطورات الاقتصادية.

المطلب الأول: التطورات الاقتصادية التي أوجبت الإصلاح المحاسبي في الجزائر

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وذلك تجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حال ما توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية آنذاك القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في: 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957(P.C.G)، حيث تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديدة في الفلسفة الاقتصادية.[1]

وبناءا على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر بعد الاستقلال، أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي (PCG) المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، حيث أوكلت السلطة السياسية الجزائرية في سنة 1969 إلى وزير المالية مهمة إصلاح(PCG) المعمول به، نظرا لعدم تكيفه مع الواقع الاقتصادي الجزائري على اعتبار أن إطاره المحاسبي معد على أساس اقتصاد السوق (يطغى المظهر المالي على الاستجابة لاحتياجات تسيير الاقتصاد) وإعداد مخطط محاسبي أكثر تكيف مع احتياجات كل مستعملي المعلومة من مخططين ومسيري المؤسسات المالية وكذا

---

[1]- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الرابع، ديسمبر 2008، ص 197.

احتياجات المحاسبة الوطنية، ومن أجل تحيق ذلك بدأت لجنة بالعمل الذي كان من المفترض أن ينتهي في 1970/06/30 على أكثر تقدير حسب ما تم توقعه في قانون المالية لسنة 1970 في مادته 19، في حين أن المشروع لم يعرف النور و السبب على ما يبدو في التسرع لأن الآجال الممنوحة لإنجاز المخطط المحاسبي الجديد كانت ستة أشهر فقط من ديسمبر 1969 إلى جوان 1970.[1]

لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، سمي هذا الأخير بالمخطط المحاسبي الوطني،[2] ولقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد(PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدور الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية.[3]

جاء في الأمر 35-75 مجالا لتطبيق المخطط المحاسبي الوطني والمتمثل في الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة والشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها وتطرق أيضا إلى المخططات المحاسبية القطاعية وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني على مختلف قطاعات النشاط والمحاسبة التحليلية، كما يتضمن الأمر قائمة الحسابات؛ واستمر العمل بالقانون الجديد (الأمر: 75/35) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة، فمنذ منتصف الثمانينات بدأت بوادر الأزمة الاقتصادية تظهر من جراء انخفاض أسعار النفط، وباعتبار الجزائر إحدى الدول المصدرة لهذه المادة فكان لزاما عليها أن تتأثر بذلك، وبدأ الميزان التجاري وميزان

---

(1)- Saci Djelloul, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, L'expérience Algérienne, O. P.U, Alger, 1991, P 230.

(2)- سهام عبد الكريم، إيمان صحراوي، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبق على المؤسسات الصغيرة في الجزائر (محاسبة الخزينة)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009، ص 172.

(3)- مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 148، تم التحميل من موقع http://www.benbelghit.com، يوم 2012/02/01.

المدفوعات يسجل نتائج سلبية، وتواصلت سلسلة هذه النتائج ليس على المستوى الاقتصادي، بل امتد إلى الجانب الاجتماعي من ندرة في المواد الأساسية إلى أن وصلت الأمور إلى ما يعرف بأحداث 05 أكتوبر 1988 ، من مظاهرات و فوضى عارمة وانزلاقات خطيرة.[1]

كما شهدت فترة التسعينات تغير في الظروف الاقتصادية مع وقوع الجزائر في فخ المديونية والتضخم وما نتج عنه من إعادة الجدولة، الشيء الذي أدى إلى خضوعها للضغوط الدولية، كما أن الظروف الاقتصادية عرفت تدهورا كبيرا، كل ذلك أدى إلى التفكير في إجراء إصلاحات جذرية على الاقتصاد،[2] بعد تزايد الصعوبات الاقتصادية والاجتماعية وعجز الدولة الجزائرية على دفع أعباء ديونها الخارجية أصبح حتميا اللّجوء إلى برامج الإصلاحات الهيكلية والمالية و الخوصصة، وبدأت الجزائر تتحوّل شيئا فشيئا إلى الاقتصاد الليبرالي وهذا قبل تدعيم التعاون مع صندوق النقد الدولي في ظل المنهج الاشتراكي.[3]

لكن الجانب المحاسبي في الجزائر لم يتماشى و وتيرة التغيرات و التحولات التي شهدتها الجزائر أثناء المرور و الانتقال إلى اقتصاد السوق، فاقتصاد السوق يتطلب أدوات و وسائل جديدة تتلاءم و الظروف الراهنة للعولمة و المعايير المحاسبية الدولية، و القوائم المالية وفقا للمخطط المحاسبي الجزائري تعتبر غير مفيدة للمستثمرين و المقرضين بقدر ماهي مفيدة و موجهة إلى مصالح الضرائب و تلبية حاجيات المحاسبة الوطنية،[4] وبالتالي كل هذه التطورات الاقتصادية كانت وراء ضرورة إصلاح المخطط الوطني الذي تم اعتماده من خلال أمر 75/35 والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:[5]

- إنتقال الإقتصاد الجزائري من إقتصاد إشتراكي إلى إقتصاد السوق؛

---

(1)- مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، ص 197.

(2)- آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009، ص 03.

(3)- ساحل فاتح، شعباني لطفي، **آثار وانعكاسات برنامج التعديل الهيكلي على الاقتصاد الجزائري**، الملتقى الدولي الأول حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2006، ص 4.

(4)- سهام عبد الكريم، إيمان صحراوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 172.

(5)- شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، العدد الافتتاحي، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006، ص 59.

- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الإلتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- 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 الإقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد.

المطلب الثاني: أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في إطار الإصلاح المحاسبي

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة لتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة، هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية، والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في نسخة 1975م.[1]

[1]- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم**، مرجع سبق ذكره، ص 62.

1. بداية أعمال الإصلاح المحاسبي:

بدأت أعمال إصلاح المحاسبي في عام 1998، وفي إطار هذا الإصلاح أوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين (*) بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، ومحاولة جعله أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات، وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وفي إطار عملها أوجدت استبيانين تقييمين للمخطط المحاسبي الوطني ، حيث قامت بإرسال الاستبيان الأول، إلى خبراء المحاسبة في جانفي 1999 م إلا أن الاستبيان كان طويلا نوعا ما، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000، وجاء محتوى الاستمارتين حول:[1]

- استمارة الاستبيان الأولى: اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.
- استمارة الاستبيان الثانية: أما فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم، وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الاستمارتين أولتا اهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

(*)- مجموعة من الخبراء الفرنسيين التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNCF)، المجلس الأعلى لمصف خبراء المحاسبة (CSOEC)، الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC).

[1]- Samir Marouani, **L'application des normes IFRS en Algérie : Enjeux et perspectives**, mémoire de fin d'étude, I.E.D.F Koléa Tipaza, Année : 2004-2006, PP 37-38.

2. التفسيرات المقدمة من قبل لجنة المخطط المحاسبي الوطني:

وتوصلت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى الخلاصات التالية:[1]

- تكريس فصول خاصة للمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة؛
- إعادة تهيئة وإثراء مدونة الحسابات ليستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين.

بالإضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى:

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات (نظام الجرد)؛
- هيكل وتسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات اختارت اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني واعتمدت في أعمالها على المبادئ التوجيهية التالية:

✓ المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط لمحاسبي الجديد؛

✓ مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين؛

✓ الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية والمعالجة الآلية للمعطيات.

ولقد حققت اللجنة في فيفري 2000 تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم وبين الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية.[2]

---

[1]- Conseil National De La Comptabilité, **Synthèse d'évaluation du plan comptable national**, Alger, 2000.

[2]- IBID.

وفي الأخير قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلفا لاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية.[1]

المطلب الثالث: مراحل الإصلاح المحاسبي من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصة، تم على إثرها قيام المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بمهمة الإصلاح المحاسبي بتمويل من البنك العالمي، وقد انطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة 2001 وتنتهي في ظرف 12 شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من سنة 2002، من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) (المؤسس سنة 1966 تحت رعاية وزارة المالية).[2]

ولقد أوكلت المهمة لمجموعة خبراء فرنسيين، حيث شكل المجلس لهذا الغرض لجنة قيادة، تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء، وتم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل:[3]

- المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

---

(1)- Conseil National De La Comptabilité, **Rapport sur l'avancement des travaux de la commission PCN**, Alger, 2000,2000.

(2)- الشريف ريحان، فرحان زهوة، **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 7.

(3)- مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 172،

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الأولى، المتمثل في تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:[1]

- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
- مجموعة من التوصيات.
- ثلاثة خيارات للإصلاح ممكنة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني هي:[2]

1. **الخيار الأول:**

الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني و الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988، هذا الاختيار اتخذ حسب قرار صدر في سنة 1999 من طرف السلطات العمومية من قبل المرسوم الوزاري رقم 42 الصادر في شهر أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى مع الإطار المحاسبي المعمول به، أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

2. **الخيار الثاني:**

تمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 173.

[2]- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات وتطبيقاتها)**، Pages Bleues، الجزائر،2011، ص ص 10-11.

3. **الخيار الثالث:**

بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد باعتبار المعايير الدولية للمحاسبة.

المطلب الرابع: توجه الجزائر بشأن خيارات الإصلاح المحاسبي

بعد تقديم المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة لمقترحاته الثلاثة، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له باعتماد الخيار الأخير(الثالث) في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 و اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية (ISA/IFRS) أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) من خلال (USGAAP) أو توجيهات الأوربية، [1]وذلك باعتماد المجلس على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، لاسيما القوائم المالية، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، المستعملين للمعلومة، المبادئ المحاسبية، وقواعد التسجيل والتقييم.

أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية، فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد أعد بناء على اختيار المجلس السابق وتضمن هذا المشروع:[2]

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

---

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة: طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2]- مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 173.

وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، اللذين تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي(PCR)، الذي يضم تسع (09) مجموعات + المجموعة صفر. حيث:[1]

- اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية، لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي.
- أما الفريق الثاني، فلقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناءا على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراءه وتقويته، وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول، وقد كلف بهذه المناسبة فوج العمل الذي قام بتقييم المشروع الأول، بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات.[2]

وقد تم إعداد مشروع عمل رقم 3 في جويلية 2003 ومشروع رقم 6 ب في جويلية 2004 يوضح توجه المشرع إلى تطبيق المعايير الدولية وانتباهه إلى ضرورة مراعاة خصوصية المؤسسات الصغيرة، لذا وضع ملحقا خاصا بالمعالجة المحاسبية لها، واكتفى بإعداد تدفقات الخزينة وهو ما يسهل عمل المحاسبين والمراقبين، وفي أوت 2004 اعتمادا على القانون رقم 04- 08 المؤرخ 14 أوت 2004 المتعلق بشروط ممارسة النشاطات التجارية الذي تم فيه إلزام كل من الشركات والبنوك والمؤسسات المالية

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 174.

[2]-**المرجع السابق**، ص 174.

إيداع ميزانيتها وحسابات النتائج لدى المديرية العامة للمركز الوطني للإعلانات القانونية بغرض نشرها في النشرة الرسمية، وهو ما يعني بداية عملية الإشهار لتوفير المعلومة المحاسبية لمستعمليها محليين كانوا أم أجانب بمجرد اللجوء إلى الموقع الالكتروني للمركز الوطني للسجل التجاري، في انتظار أن تنشر هذه المعلومات بالشكل المتعارف عليه دوليا، أي بتطبيق المعايير الدولية.[1]

كما توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون رقم 07 -11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 م، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 م، ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي- المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية، هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير.[2]

إن أول ملاحظة على النص هذا القانون أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهني المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه (المادة: 41)، وبعد ذلك أضاف قانونا لمالية لسنة 2009 سنة أخرى، أي بدأ العمل به ابتداء من: الأول جانفي من عام 2010، فإذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع القانون الجديد مع التي منحت سنة 1975 للتأقلم آنذاك مع المخطط المحاسبي الوطني نجدها طويلة جدا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.[3]

وتأسيسا على ما سبق فإن هذا الإصلاح الذي باشرته ابتداء من جانفي 2010 يتجاوز إطار تحديث بسيط للمخطط المحاسبي الوطني ليشمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات

---

[1]- بوراس أحمد، كرماني هدى، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة على تسيير المؤسسات**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 9.

[2]- Ministère Des Finances, Conseil National De La Comptabilité, **Le Système comptable financier**, ENAG Editions, Alger, 2009, P6.

[3]- مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، ص 197.

الاقتصادية والمالية في شموليتها ووفقا لمقاييس النوعية التي من شأنها مساعدة المستعملين المعنيين والشركاء الاقتصاديين على اتخاذ القرار، وإن القاعدة التصورية التي يقوم عليها هذا النظام والتي تتكيف مع المعايير الدولية تحدد بوضوح المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والمحاسبة الواجب احترامها سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أم بإنتاج ونشر معلومات قيمة تعكس الوضع الاقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسات وتفيد كل مستخدمي الوضعيات المالية للمؤسسات.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.[1]

المطلب الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

المحاسبة هي تقنية تسجيل، والتي تتطلب مسبقا، وضع مجموعة من المعايير والقواعد والمبادئ المتجانسة، و هذا هو السبيل الوحيد للحصول على معلومات موثوق بها، وصادقة، قابلة للمقارنة،[2] هذه الخاصية الأخيرة تفرض على المؤسسة ليس فقط تقديم المعلومات المحاسبية على الدورة، بل أيضا تلك التي تخص الدورة السابقة لفهم أفضل لمختلف التغيرات.[3]

وتستند دائما السجلات المحاسبية المتعلقة بتنفيذ القواعد والمبادئ (المدرجة في النظام المحاسبي المالي)، والعناصر المقيدة على مخطط الحسابات و القانون والأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا، و المحاسب هو المسئول في المؤسسة عن التأكد من أن أعمالها تطابق هذه المصادر والقوانين والأنظمة المحاسبية،[4] و حتى يمكن إنتاج معلومات موثوق بها ينبغي أن تستند المحاسبة إلى أسس ثابت تتضمن إلى حد ما أن تكون المعلومات التي تنشرها المؤسسات متماثلة حتى يمكن إجراء المقارنات فيما بينها،

---

(1)- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2004، ص 113.

(2)- Pierre Cabane, **L'essentiel de la finance à l'usage des managers**, Eyrolles, 2ème Edition, Paris, P 10.

(3)- Jean-Guy Degos, Amal Abou Fayad, **Premiers pas en comptabilité financière**, E-THEQUE, 2003.

(4)- BrigitteDoriath, Et Autre, **Op-Cit**, 2010, P 01.

وهذه الأسس تشتمل على مجموعة من الافتراضات و المبادئ التي تحكم الطرق و الإجراءات التي يتم بها معالجة العمليات المالية.[1]

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية):

- **من الناحية القانونية:** النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.[2]
- **من الناحية الاقتصادية:** جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، والذي يدعى في صلب هذا القانون "المحاسبة المالية" كالتالي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[3]

وعليه من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي "طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي، والتي تدخل، وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية، هذه التدفقات الناشئة أساسًا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية سيكون لها أثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية(المؤسسة).

---

[1]- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **برنامج مساعد محاسب: مبادئ المحاسبة (1)**، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر، ص 08.

[2]- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص ص 7-8.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، **تحتوي القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، (المادة: 03)، ص 3.

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية، يمكن أن يكون: (خاضع للقانون التجاري، أو يمثل التعاونيات ومختلف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنتجة للسلع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية)، ويكون استعمال المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:[1]

- المسيرين، وأعضاء الإدارة والمراقبة ومختلف الهياكل مختلفة الداخلية للمؤسسة؛
- مقدمي رؤوس الأموال (الملاك والمساهمين والبنوك وغيرها من المقرضين)؛
- الإدارة وغيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة والسيطرة (إدارة الضرائب، وإحصاءات وطنية ...الخ)؛
- الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين والموردين والموظفين أو العملاء.
- جماعات المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام.

وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية":[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

---

(1)- Ouled Amer Smail, **La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes Sétif, N° 10, 2010, P 30.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، **تحتوي القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**، (المادة: 04،05)، ص 3.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للمحاسبة

لقد جاء في المواد من 10 إلى 24 من القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الإطار التنظيمي لمسك محاسبة مالية، فقد حدد من خلالها الإجراءات التنظيمية التي تستوفي سير مختلف العمليات المحاسبية من خلال النقاط التالية:[1]

- تحدد المؤسسة الإجراءات اللازمة لوضع مخطط محاسبي يناسب نشاطها ويسمح بإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تحفظ مختلف الدفاتر ووثائق الإثبات لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية؛
- يتم ترقيم وتأشير الدفاتر المحاسبية القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) من قبل رئيس محكمة مقر المؤسسة؛
- لا يجب ترك بياض أو تشطيب أو أي نوع من أنواع التغيير أو النقل إلى الهامش في الدفاتر المحاسبية إلا في إطار ما يسمح به قانون المحاسبة المالية؛
- تحدد كيفيات مسك والضبط اليومي لإيرادات ونفقات المؤسسات الصغيرة عن طريق التنظيم؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي، ويشترط أن تلبي المحاسبة الممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وقابلية استرجاع المعلومات؛
- يجب أن تستوفي المحاسبة المالية التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك البيانات والمعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تمسك مختلف دفاتر نظام المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- يجري تحويل العمليات والأحداث المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة من خلال المعايير المحاسبية؛
- تخضع أصول وخصوم المؤسسات التي تمسها أحكام هذا القانون إلى جرد مادي مرة في السنة على أساس فحص مادي دقيق وإحصاء كل وثائق الإثبات؛
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي؛

[1]- **المرجع السابق**، (المادة: 10- 24)، ص ص 4-5.

- تعتمد كل الدفاتر المحاسبية الخاضعة لهذا النظام على المبدأ الدولي المسمى القيد المزدوج حيث يمس كل تسجيل حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن مع احترام التسلسل الزمني للأحداث المالية والمحاسبية التي يحدها هذا الكيان؛
- كل تسجيل في الدفاتر يجب أن يحدد بدقة مصدر البيان أو المعلومة ومضمونها وتخصيصها ومرجع وثيقة الإثبات التي استند إليها في كتابة هذه المعلومات أو البيان؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يستند على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورق أو أي شيء يضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- الكيانات الخاضعة لهذا القانون مجبرة على مسك مجموعة من الدفاتر القانونية وهي (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع احتواء هذه الدفاتر على دفاتر فرعية مساعدة حسب احتياجات المؤسسة) مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.

المطلب الثالث: الفرضيات والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي

1. **الفرضيات الأساسية في النظام المحاسبي المالي:**

تعرف الفروض عموما بأنها تمثل مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، ولكنها تكون أساسا لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، يصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج هذه الأخيرة، أما من الناحية المحاسبية فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية ولكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان ولا داعي لإثبات صحتها، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة.[1]

تعتبر القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي وعليه فان الفرضيات الأساسية لإعدادها تتمثل في مبدئي محاسبة التعهد، واستمرارية الاستغلال.[2]

---

[1]- رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

[2]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص91.

- **محاسبة الاستحقاق (الالتزام):**

هذا المبدأ يؤدي إلى تقسيم حياة الوحدة إلى دورات محاسبية، والفترة التي حددتها النصوص المحاسبية هي السنة، وفي كل عام يتم جرد الأصول والخصوم المحققة خلال الدورة المحاسبية، وبالمثل إذا كانت الأعباء والنواتج لا ترتبط بالسنة الماضية، تسجل قيود التسوية المحاسبية (للأعباء والنواتج المؤجلة، ومستحقات العملاء المكتسبة على الفواتير التي ستصدر، وديون الموردين المتعلقة بالفواتير غير المحصلة)،[1] أي تأخذ الفترة في الاعتبار الأصول ليست فقط النقدية، ولكن أيضا المستحقات وغيرها من الأصول غير السائلة (التزامات إيجابية)، وتأخذ في اعتبار الخصوم ليست فقط رأس مال النقدي ولكن أيضا الديون (التزامات سلبية)، وحسب هذه الخيارات يتم قياس النتيجة من حيث الأعباء والنواتج وليس من حيث المقبوضات و المدفوعات،[2] وعلى هذا الأساس، فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث حسب تاريخ حدوثها، وليس عندما يتم الدفع أو التحصيل، وبالتالي يتم تسجيلها حسب التكلفة التاريخية، ومنه يتم تبليغ المستخدمين عن العمليات المالية السابقة، وكذلك الالتزامات النقدية المستقبلية، وعلى الموارد التي تمثل التحصيلات المستقبلية، وبالتالي يتم توفير المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.[3]

إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تشتمل على المعاملات الماضية التي انطوت على دفع واستلام النقدية بالإضافة إلى التعهدات بدفع النقدية في المستقبل والمبالغ التي تمثل النقدية التي سيتم استلامها في المستقبل،[4] إذا على سبيل المثال، المؤسسة دفعت قسط التأمين مقدما لمدة تزيد على الدورة

---

(1)- Serge Evraert, Christian Prat dit Hauret, Christine Collette, **Les Documents de synthèse : Bilan, Compte De Résultat, Annexe**, E-THEQUE, 2002, P 9.

(2)- Jacques Richard, Christine Collette, **Comptabilité générale système français et normes IFRS**, Dunod, 8ème Edition, Paris, 2008, P 44,45.

(3)- Robert Obert, **Droit comptable, Comptabilité financière, Audit, Analyse et évolution**, Thèse sur travaux de Doctorat en sciences de gestion, Conservatoire national des Arts Et métiers, Paris, Septembre 2000, P 8.

(4)- محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية**، الجزء الأول، مركز الفجر للطباعة، الطبعة الأولى، 1999، ص 3.

المحاسبية، سيتم طرح المبلغ المدفوع مقدما من عدد أقساط التأمين من خلال حساب الأصول من الميزانية(النفقات المدفوعة مسبقا).[1]

- **استمرارية الاستغلال:**

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرارية المؤسسة، طبقا لهذا الفرض فان المؤسسة تعتبر وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية مستمرة في مجموعها وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر لتصفيتها أو تقليص نشاطها،[2] وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.[3]

كون أن إعداد القوائم المالية يكون على أساس أن المؤسسة سوف تستمر في القيام بأعمالها في المستقبل، لكن في واقع يكون عكس ذلك، لأنه يجب تحديد قيمة صافي الأصول التي من شانها أن تتغير بالقواعد والطرق المحاسبية، عند إعداد القوائم المالية، ويجب على الإدارة أن تقيم قدرة المؤسسة في مواصلة عملياتها، مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة في المستقبل المنظور،[4] وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.[5]

2. المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي:

تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة، فعندما يواجه المحاسبين مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ، وعليه يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق

---

(1)- Serge Evraert, **Op-Cit**, P 9.

(2)- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 262.

(3)- Jacques Richard, Christine Collette, **Op-Cit**, P 55.

(4)- Fayçal Derbel, **Op-Cit**, P 25.

(5)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، الصادرة في 26 ماي 2008، **تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، (المادة: 07)، ص 11.

المهني للفكر المحاسبي، وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وعملية تسجيل العمليات المالية و إعداد القوائم المالية.[1]

- **الدورة المحاسبية:**

يمكن تسمية هذا المبدأ بالدورية أو السنوية، حيث أنه يتم تقسيم العمر الزمني للمؤسسة (حياة المشروع) إلى فترات زمنية متساوية تسهل عملية القياس المحاسبي وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة و كذلك إعطاء صورة عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة، إن مبدأ الفترة المحاسبية جاء نتيجة لفرض الاستمرارية وذلك حتى تتم عملية القياس المحاسبي للأحداث و المعاملات المالية و تقديم القوائم المالية للأطراف المستخدمة لها،[2] وعادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ N/12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.[3]

- **مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:**

يرتبط مبدأ استقلالية الدورة المحاسبية بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة،[4] يعني ربط كل دورة بنفقاتها ونواتجها الفعلية فقط، [5] أي عندما تحدد الدورة المحاسبية، تعتبر العناصر التي تعكس الواقع الاقتصادي في نهاية هذه الدورة هي تلك التي تتعلق بهذه الدورة.[6]

---

(1)- رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، بدون سنة النشر، ص 42.

(2)- **المرجع السابق**، ص ص 40-41.

(3)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، مرجع سبق ذكره، (المادة: 30)، ص 6.

(4)- **المرجع السابق**، (المادة: 12)، ص 4.

(5)- Pierre Cabane, **Op-Cit**, P 11.

(6)- Bernheim Yves, **L'essentiel Des US GAAP : Référentiel comptable Américain et enjeux del'harmonisation internationale**, Mazars et Guerard, Editions Maxima, 1ère Edition 1997, 2ème Edition, Paris, 1999, P 116.

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:**

مبدأ الحفاظ على الميزانية الافتتاحية يعني أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية يجب أن تتوافق مع إغلاق الميزانية الختامية للسنة السابقة، وينبغي بعد ذلك تحميل التغيرات في السياسات المحاسبية و الأخطاء الممكنة على الميزانية الافتتاحية،[1] أي يجب مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة و عدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الخالية، لأن ذلك يتناقض مع مصداقية المحاسبة،[2] فإذا أدركنا أن هناك أعباء ونواتج قد تم إغفالها في الدورة السابقة، فانه سوف تعتبر فعليا في حسابات النتائج للسنة الحالية بدلا من إجراء تصحيحات على الميزانية الافتتاحية.[3]

- **مبدأ الأهمية النسبية:**

يقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب تركيزا أكبر للعناصر الهامة الواردة بالقوائم المالية، مما يؤثر ذلك على طريقة معالجتها، وكذا يفيد في التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، وفي تقسيم النفقات والإيرادات إلى عادية وغير عادية والواقع أن الأهمية النسبية تخضع بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي بحيث تختلف من محاسب لآخر، فقد يتم الإفصاح عن بنود يراها محاسب ما هامة نسبيا ولا يفصح عن بنود أخرى مما يعني أنه يؤدي إلى تغليب مصلحة فئة دون غيرها،[4] وتكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم،[5]وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف، وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية هو خاصية أساسية ينبغي للمعلومات أن تتصف بها كي تكون مفيدة .[6]

---

(1)- Pierre Cabane, **Op-Cit**, P 11.

(2)- شعيب شنوف، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

(3)- F. Engel, F. Kletz, **Op-Cit**, P 54.

(4)- صالح عبد الرحمن محمود، **انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 16.

(5)- Jean-François Des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Op-Cit**, P 20.

(6)- Bernheim Yves, **Op-Cit**, P 114.

- **مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية:**

مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية يمكن مستخدمي المعلومات من مقارنة تغيرات في الكشوف المالية لنفس الوحدة في الوقت المناسب وأيضا مع تلك المؤسسات التي في نفس مجال النشاط،[1] أي يجب تطبيق القواعد و الإجراءات المحاسبية نفسها حتى تسمح بإجراء مقارنة متجانسة لحسابات السنوية للمؤسسة، ومن هنا جاء تقييد إمكانية تغيير الطرق المحاسبية، فعلى سبيل المثال ثبات تقييم المخزون والمخصصات، لمنع التلاعب في النتائج المؤسسة عن طريق المسيرين، و في حالة حدوث تغييرات في الطرق المحاسبية، لا بد من تفسيره بعناية.[2]

- **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة،[3] وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.[4]

وبالتالي وفقا لهذا المبدأ تسجل الأصول بقيمتها في تاريخ اقتنائها، و تعتبر الوحدة النقدية مستقرة سواء في عمليات الاقتناء أو الاقتراض،[5] أي يعني هذا المبدأ تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس تكلفة الفعلية لهذه العمليات، فمثلا عند اقتناء مبنى بمبلغ معين يتم تسجيل قيمة المبنى في السجلات بتلك بقيمة، ولا ينظر إلى القيمة السوقية للمبنى والتي قد تكون أكثر أو اقل من هذه القيمة، ولا

---

(1)- Serge Evraert, Christian Prat dit Hauret, Christine Collette, **Op-Cit**, P 10.

(2)- Hubert De La Bruslerie, **Op-Cit**, P 18.

(3)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، **مرجع سبق ذكره**، المادة 06، ص 4.

(4)- نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمد الخلايلة، **مبادئ المحاسبة**، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص ص 42-43.

(5)-Pierre Cabane, **Op-Cit**, P 11.

ينظر كذلك إلى أي تغيرات قد تحدث لقيمة المبنى في المستقبل، والهدف من هذا أن تحديد قيم العمليات المالية يمكن التحقق من صحتها بشكل موضوعي لتوفر السندات المؤيدة لها.[1]

- **مبدأ استقلالية الذمة المالية:**

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك، والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك،[2] هذا يعني أن يكون لها استقلال مالي عن مالكيها بحيث يصبح للمؤسسة كافة حقوق مزاولة أعمالها التجارية كالبيع والشراء وحق التقاضي وتصبح أصولها **(ممتلكاتها)** ومصاريفها وخصومها **(التزاماتها)** وإيراداتها منفصلة عن أصول ومصاريف وخصوم وإيرادات مالكيها وكأنها شخص طبيعي تام الأهلية.[3]

- **مبدأ عدم المقاصة**

كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم، وعناصر جدول حسابات النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج منجهة أخرى،[4] فعلى سبيل المثال حساب "عملاء- تسبيقات ومبالغ مستلمة على العملاء" يعتبر من الخصوم للميزانية، ورصيده يظهر بشكل منفصل عن الخصوم، ولا يتم طرحه من مبلغ حقوق العملاء على الأصول للميزانية،[5] غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.[6]

---

(1)- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **مرجع سبق ذكره**، ص 08.

(2)- Saci Djelloul, **Op-Cit**, P 230.

(3)- رضوان محمد العناتي، **مرجع سبق ذكره**، ص 40.

(4)- Jean-François Des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Op-Cit**, P 23.

(5)- Serge Evraert, Christian Prat dit Hauret, Christine Collette, **Op-Cit**, P 10.

(6)- الجريدة الرسمية، العدد الرابع والسبعون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 15)، ص 4.

- **مبدأ الوحدة النقدية:**

يقوم هذا المبدأ على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس و التحليل المحاسبي، وبناء على هذا الأساس يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد،[1] أي تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية، وأن يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.[2]

المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومة المالية ضمن القوائم المالية

عند الحديث عن المعلومات المحاسبية المفيدة و الصالحة للاستخدام فانه من الضروري تحديد المواصفات التي يجب توفرها في هذه المعلومات من أجل تحقيق الهدف المطلوب منها، و الباحث في هذه الصفات يجد أنها لا تمثل قاعدة أو قانونا إجباريا حسب المعايير الصادرة عن أي من المنظمات المحاسبية المهنية الرئيسية في العالم، ولكنها تأخذ صفة التوصيات التي ترى هذه المنظمات ضرورة تطبيقها،[3] وإذا ما رجعنا إلى للنظام المحاسبي المالي فيما يخص الخصائص النوعية للمعلومة المالية نجد أنه أوصى بأربع صفات أساسية حتى تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وهذا ما نص عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولة (IASB) في إطاره المفاهيمي وهي:

1. القابلية للمقارنة:

يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة

---

(1)- وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 26.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 10)، ص 12.

(3)- شارف خوجه الطيب، **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 11.

الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى،[1] أي ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها، أو أن تتم عملية القياس والعرض بالنسبة للأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الاقتصادية على أساس ثابت، ضمن المؤسسة وعلى مرور الزمن لتلك المشاريع، وبطريقة متماثلة في المؤسسات والامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، بما فيها الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة،[2] كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية:[3]

- في الوقت المناسب لنفس المؤسسة.
- مع القوائم المالية من الهياكل الأخرى.

2. القابلية للفهم (الوضوح):

إن أحد الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية هي جاهزية قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، ولهذا الغرض يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبة، وان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية،[4] أي تعني أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها ، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، و من ناحية أخرى يعزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.[5]

3. الملائمة:

غالبا ما تستخدم المعلومات حول الميزانية، والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي وبعض العناصر الأخرى كالأرباح الخاصة بالأسهم، ومدفوعات الأجور، وتحركات أسعار الأوراق المالية، وقدرة المشروع على الوفاء بالالتزامات،[6] والمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة

---

[1]- حكمت احمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة: نظري مع حالات دراسة**، دار الثقافة، الأردن، 1999، ص 110.

[2]- Pasqualini François, **Le Principe de l'image fidèle en droit comptable**, LITEC, Paris, 1992, P 55.

[3]- Direction Générale Impôt (DGI), **Les Normes IAS/IFRS**, Octobre 2008, Alger, P 51.

[4]- أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات**، مرجع سبق ذكره، ص 466.

[5]- خالد جمال الجعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص 48.

[6]- Pasqualini François, **Op-Cit**, P 49.

مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.[1]

وعلى هذا أساس يجب أن تكون المعلومات تمكن المستخدمين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية من خلال مساعدتهم على:[2]

- تقييم أحداث الماضي أو الحاضر أو المستقبل.
- تأكيد أو تصحيح التقييمات السابقة.

وحتى تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر خصائص فرعية تمثل المكونات الثانوية للملائمة وهي:

- **أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية:** أي تساعد متخذ القرار على أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.
- **أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات:** أي تساعد متخذ القرار على أن يتحقق من صحة توقعاته السابقة أو يقوم بتصحيح هذه التوقعات.
- **أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب:** لأن تأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها.

4. الموثوقية (المصداقية):

الموثوقية للمعلومات المالية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء و التحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم.[3]

وقد تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، وتمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا، فلكي تكون المعلومات مفيدة ، ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات

---

[1]- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 199.

[2]- Direction Générale Impôt (DGI), **Les Normes IAS/IFRS**, Octobre 2008, Alger, P 51.

[3]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، العربية السعودية، 2005، ص 70 .

خاصية الموثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول،[1] أي تعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز و لا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها ، و تتضمن الصفات الفرعية التالية :[2]

- **الحياد:** ويعني البعد عن التحيز وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها؛
- **الشمولية:** وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها؛
- **البحث عن الصورة الصادقة:** أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها وأن تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف؛[3]
- **تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني:** هذا المفهوم مستمدة من المحاسبة الأنجلوسكسونية (Substance Over Form)، يسعى للتعبير على أن القواعد المحاسبية للمؤسسة يجب أن تهدف إلى تحقيق الواقع الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني،[4] وحتى تكون المعلومات لها تمثيل صادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية ،وليس لشكلها القانوني فحسب، إن جوهر العمليات المالية والأحداث الاقتصادية ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني،[5] فإذا أخذنا على سبيل المثال عملية بيع أصل من أصول المؤسسة مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المترتبة عن هذا الأصل رغم وجود وثائق نقل الملكية، فان الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي؛[6]

---

(1)- Pasqualini François, **Op-Cit**, P 52.

(2)- خالد جمال الجعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص ص49-50.

(3)- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص15.

(4)- Pierre Cabane, **Op-Cit**, P 12.

(5)- Charlotte Disle, Anne-Marie, **Introduction à la comptabilité cas pratiques**, Dunod, Paris, 2008, P 05.

(6)- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص15.

- **الحيطة والحذر:** يواجه معدي المعلومات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد المعلومات المالية، والتحفظ هو مراعاة لمحرجة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم المجودات أو الدخل أو تشير المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطيات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها،[1] لذا يجب مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، وذلك بكيفية لا يتم فيها تقييم الأصول و المنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم و الأعباء اقل من قيمتها،[2] ذلك انه حتى في حالة عدم وجود أو الإخفاق في تحقيق الأرباح، يجب أن تحدد المؤونات والمخصصات اللازمة، كما يجب اخذ في الاعتبار المخاطر والخسائر التي تحدث أو تقع خلال الدورة أو الدورات السابقة، في المقابل لا يتم الاعتراف بالنتائج الممكن تحقيقها حتى تتحقق فعلا، أي تطبيق هذه الخاصية يحول دون المغالاة،[3] في تقدير قيمة الأصول للمؤسسة في الفترات المقبلة وتوزيع أي أرباح وهمية.

---

[1]- شارف خوجه الطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

[2]- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 15.

[3]- Serge Evraert, Christian Prat dit Hauret, Christine Collette, **Op-Cit**, P 08.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النموذج المحاسبي الجزائري

يعتبر القياس عنصرا أساسيا في مجال البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، ومن ناحية أخرى يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة من قبل مستخدميها، كما أن القياس يعتبر أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة في الكثير من الدراسات المحاسبية.[1]

المطلب الأول: نظرة حول طبيعة القياس في المحاسبة

يمثل القياس في المحاسبة المرحلة الأكثر حسما من مراحل العمليات المحاسبية نظرا لأن ما تعجز المحاسبة عن قياسه لا يدخل ضمن نطاق المعلومات المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المتعددة، و التي تسعى المحاسبة إلى التعبير عن حدوثها و نتيجة تفاعلها مع بعضها، سواء كان ذلك بشكل نقدي أو كمي، تمهيدا لعرضها و تقديمها بشكل يتيح للمهتمين بتلك المعلومات و نتائج تفاعلها مع بعضها إمكانية استخدامها في ترشيد القرارات الخاصة بهم،[2] حيث ترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم والمعايير والأساليب التي تساعد في عملية القياس.

1. تعريف القياس:

إن وظيفة القياس وظيفة أساسية في شتى العلوم الطبيعية والاجتماعية ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي، ويُعدّ (Mattessich) عام 1959م، في طليعة المحاسبين الذين بحثوا في مشكلات القياس المحاسبي، وتلاه بعض الكتاب منهم: "شامبرز"، "بيارمن" و"إيجيري" (Chambers Beirman&Ijiri).[3]

وكان يقصد بالقياس في مفهومه العام مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر باستخدام الأرقام والرموز طبقا لقواعد محددة، ويفضل استخدام المقاييس الكمية لزيادة دقة التعاريف المحصل

---

[1]- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 62.

[2]- علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها: بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد (2)، الإصدار (8)، العراق، 2009، ص 61-97.

[3]- كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 326.

عليها،[1] أي أن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصة ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس.[2]

و لقد أعطيت العديد من المفاهيم للقياس المحاسبي، ورغم الاختلافات الموجودة بينها من حيث المبنى إلا أنها تتقارب من حيث المعنى، وينسب أول تعريف علمي محدد لوظيفة القياس المحاسبي إلى "كامبل" (Campell)، الذي اعتبر أن القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة،[3] ويؤكد هذا المفهوم على أن أسلوب القياس المناسب في المحاسبة هو القياس الكمي، ويركز على دور القواعد والمبادئ التي يتم التوصل إليها من خلال الممارسة في توجيه عملية القياس المحاسبي، غير أن هذا التعريف يعتبر قاصرا في المجال المحاسبي لأنه لا يحدد الشيء أو الخاصية المعنية بالقياس في المحاسبة.

وإذا كان المنطق يقتضي بأن يكون القياس المحاسبي في المحاسبة هادفا لقياس المنفعة الاقتصادية للثورة الخاصة بالوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات في الفترة نفسها، فإن هذا القياس يستدعي الاسترشاد بمجموعة من المعايير والمنطلقات التي تساعد على اختيار أفضل الأساليب وانتقاء أفضل الأسس وإتباع أفضل الإجراءات لتحقيق أهداف القياس،[4] وهذا ما يتفق مع المفهوم الذي قدمته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على أنه: " تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها في القوائم المالية و التي ستظهر بها في قائمة المركز المالي و بيان الدخل و يتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس".[5]

---

(1)- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 62.

(2)- الصبان محمد سمير، **دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1996، ص 147.

(3)- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص 100.

(4)- سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص 30.

(5)- علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 61-97.

و يمكننا القول أن هذا التعريف يشير إلى ضرورة تحديد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تتضمنها القوائم المالية على أن تكون هذه القيم معبر عنها بشكل نقدي، فضلا عن ذلك فان عملية القياس المحاسبي تنطوي أيضا على بيان أثر الأحداث و العمليات و الظروف المختلفة على هذه القيم النقدية، علما أن تحديد أثر الأحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية يتطلب " تحديد النقطة الزمنية التي ينعكس عندها أثر هذه الأحداث، ويسمى هذا النشاط المحاسبي باسم الاعتراف (Recognition) بأثر الأحداث الاقتصادية على عناصر القوائم المالية، و هناك أربعة معايير للاعتراف المحاسبي هي (التعريف، القياس، الملاءمة، الموثوقية).

وتكمن أهمية القياس المحاسبي في الدور الذي يلعبه في إطار العملية المحاسبية لأن عملية القياس المحاسبي تتعلق بقياس موارد واستخدامات الوحدة الاقتصادية وبالتالي يشكل الأداة الرئيسية لاتصال المحاسبة بالبيئة الخارجة وبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج وأنه شيء أساسي في المحاسبة لأن اغلب مواضيع المحاسبة تقوم على القياس المحاسبي وأن وظيفة المحاسب الأساسية هي القياس، وهذا ما أكده (Most) حول أهمية القياس المحاسبي بالقول أن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن أن نعرف الشيء الكثير عنه وبالتالي لا يمكن إدارته.[1]

يتضح مما سبق أن القياس في المحاسبة يعني تحديد قيم كمية للأشياء والأحداث المتعلقة بالشركة، وأنه لا يعني قياس الأشياء أو الأحداث نفسها وإنما يتم قياسها من خلال خواص أو السمات المرتبطة بها، وأنه وظيفة تتبع فيها مجموعة من الإجراءات واستنادا إلى قواعد معينة وأن الهدف من مخرجات عملية القياس هو توفير معلومات ملائمة لمستخدمي تلك المخرجات الموثوقية).[2]

2. معايير القياس المحاسبي:

تتطلب عملية القياس وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، يبررها ويميزها أيضا عن عملية التقدير التي لا ترتكز على أي قواعد، والمعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس والتوصيل

---

[1]- بكر إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد الواحد والسبعون، العراق، 2008، ص ص1-25.

[2]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 161.

بهدف توفير معلومات ملائمة وصادقة، فإن هناك معايير تتعلق بالتقييم وأخرى تتعلق بالتوصيل،[1]وتمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس،[2] وهذه المقاييس تتلخص في الآتي:[3]

- **الملاءمة:**

يعبر معيار الملاءمة عن أهم خاصية يجب أن تتوفر في البيانات والمعلومات المحاسبية، وتنصب هذه الخاصية على علاقة البيانات والمعلومات للغرض الذي تم قياسها من أجله، والمتمثل في تحديد القيمة الاقتصادية للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات، وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها وما طرا عليها من تغيرات على مدار الفترة الزمنية المعنية عادة ما تقع بين لحظتين لقياس الثروة، ويرى البعض أن الملائمة نوعان هما:

- الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.
- الملاءمة الخاصة: تعني أن تكون المعلومات ملاءمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملاءمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف القرارات، أما الملاءمة الخاصة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.

---

[1]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص ص 29-33.

[2]- American Accounting Association (AAA), **A Statement of basic accountingtheory**, 1966, PP 7-18.

[3]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 30-31.

- **الالتزام بالموضوعية:**

وهنا يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، ويجب أن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية (قاعدة وجود الدليل الموضوعي).[1]

ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الموضوعية في المحاسبة بأنها:[2] (البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توفر لها القابلية للتحقق منه، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي).

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على أدلة الإثبات وليس على ذات القياس وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختيار عليه قد يكون فعلا قابلا للتحقق منه، إلا أن اختيار هذا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختيار عليه قد يكون فعلا قابلا للتحقق منه، إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة البديلة قد يعتبر في حد ذاته عملا غير موضوعي، وأقصى ما يمكن التوصل إليه هو المراجعة والتدقيق للاطمئنان من أن قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول واتجاهات القائم بعملية القياس.

كما أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها يختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس استنادا إلى التكلفة التاريخية انسجاما مع قوانين الضرائب، ولكن هذا القياس يعتبر مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم لاتخاذ القرارات حيث يجب أن يتم القياس على أساس التكلفة الاستبدالية.

---

[1]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 32.

[2]- American Accounting Association (AAA), **Report of the committee of management accounting**, 1962, P 5.

- **القابلية للتحقق:**

تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن يكون لها دلالات محددة وموحدة، ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن شخصية معدها والمستفيد منها، فتتعدد الدلالات يعني انحرافا عن هذا المعيار، غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناد المعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق، يتمثل في توفر مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.[1]

ويعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس آخر يمكن تطبيقه عمليا بحيث يحقق التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.

- **القابلية للقياس الكمي:**

يستخدم التقييم المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها كميا بوحدة النقد يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي لعدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية. [2]

ونظرا لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، وتعدد العناصر موضوع القياس، فإن هناك حاجة إلى مقياس كمي عام وموحد يمكن استخدامه على كل هذه العناصر المختلفة، وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث، وهكذا فإن هذا المعيار يتطلب بأن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يضفي عليها قيمة اقتصادية أكثر وضوحا.

ويرى الباحث على الرغم من أن القياس الكمي يعطي دلالة أكثر وضوحا ودقة إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية لا يمكن قياسها كميا قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذلك لابد من الاعتماد على

---

[1]- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **المرجع السابق**، ص 32.

[2]- **المرجع السابق**، ص 33.

المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات فائدة ودلالة (خبرة العاملين وقدراتهم).

- **المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس:**

يستدعي هذا المعيار الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الاقتصادية لعمليات القياس المحاسبي والمنفعة الاقتصادية لما ينتج عن القياس من بيانات ومعلومات ويضفي هذا المعيار المرونة اللازمة عند تطبيق المعايير الأخرى بحيث يصبح الالتزام بها بصفة نسبية وليس في صورة مطلقة.[1]

وهنا يمكننا القول بأن معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس يتطلب الاقتصاد في تكلفة القياس بحيث يمكن التوصل إلى الأهداف المحددة في ضوء المعايير الموضوعية بأقل تكلفة ممكنة.

3. أساليب القياس المحاسبي:

عندما يتم تحديد الهدف من القياس المحاسبي وموضوعية المعايير الواجب الاسترشاد بها بصدد إجراءه، فانه يصبح من المتعين لتحقيق الهدف هو البحث عن الأساليب المناسبة للقياس والوسائل والطرق في هذا الصدد.[2]

وتتمثل أساليب القياس المحاسبي في النظم أو الطرق التي يمكن من خلالها تقييم الأشياء، وفي المفهوم العام للقياس يتم استخدام خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أساليب القياس، هذه الخصائص هي:[3]

- خاصية ترتيب الأعداد؛
- خاصية ترتيب الفروق بين الأعداد؛
- خاصية توفر نقطة الأصل.

إن النظرية المحاسبية سارت خطى واسعة نحو تطوير أساليب القياس وأصبحنا اليوم أمام العديد من أساليب القياس المحاسبي التي كثر الجدل والنقاش من حولها، وإذا ما استعرضنا المدارس الفكرية

---

(1)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 38.

(2)- **المرجع السابق**، ص 38.

(3)- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 64.

المختلفة في القياس في محاولة لاستخلاص أسلوب للقياس المحاسبي يخدم الأهداف الرئيسية التي تحاول المحاسبة تحقيقها، يمكن تحديد الاتجاهات الرئيسية في القياس المحاسبي كالآتي:[1]

- المدرسة التقليدية: والتي يعبر عنها الدراسة التي قام بها "باتون وتلتون،" وهي الأهم شيوعا في الممارسة العملية في الوقت الحاضر حيث تعتبر أن المحاسبة سجل تاريخي يتبع عمليات المشروع الاقتصادية، وتعتمد في القياس على وحدة نقدية (مثل الدينار أو الدولار) تفترض فيها ثبات القوة الشرائية، ويلاحظ أن هذه المدرسة لا تتمسك تمسكا جامدا بأسلوب القياس التاريخي بل تخرج عنه في بعض الحالات إما من باب الحيطة والحذر مثل تسعير المخزون السلعي على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وإما اعترافا جزئيا منها بالتغير في قوة النقود الشرائية مثل تقويم المواد المنصرفة للإنتاج على أساس الوارد أخيرا صادر أولا .
- القياس على أساس الأسعار الجارية أو أسعار السوق (القيمة العادلة)، والتي تمثلها مجموعة الدراسات التي قامت بها جمعية المحاسبين الأمريكية.
- القياس باستخدام الأرقام القياسية لأخذ التغيرات في الرقم القياسي العام للأسعار في الحسبان، ومن أهم الدراسات التي تمثل هذا الفكر هي الدراسة التي قامت بها مؤسسة المحاسبين القانونيين.
- القياس على أساس القيم الحالية باعتبار أن أي أصل من الأصول يمثل مجموعة من الخدمات المقبلة وأن قيمة الأصل هي عبارة عن القيمة الحالية لمجموع هذه الخدمات، والتي تمثلها الدراسة التي قام بها "أسبروزومونترز".

و اتساقا مع تطور أساليب القياس المحاسبي شهدت طرائق القياس المحاسبي تطورا مماثلا، فمن طرائق القياس النقدي عندما كان هدف المحاسبة توفير المعلومات المالية الملائمة للمالكين و الأطراف الخارجية حيث تتبع طرق القياس تلك في المحاسبة المالية، إلى طرائق القياس الكمي المتبعة في المحاسبة الإدارية و ذلك عندما تطور هدف المحاسبة إلى توفير المعلومات الملائمة للإدارة إلى طرائق القياس الوصفي المتبعة في المحاسبة عن الأداء الاجتماعي و الذي يلبي هدف المحاسبة في توفير المعلومات المتعلقة بالجانب الاجتماعي و البيئي و التي تخدم أطراف متعددة و لأغراض مختلفة، و يعد القياس النقدي الطريقة الأساسية التي يتم الاستناد عليها عند تقدير مجالات الأداء البيئي إن أمكن ذلك طبعا، و لكن عند تعذر الحصول على تقديرات معبر عنها نقديا، يتم اللجوء إلى طريقة القياس الكمي أي

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 122-123.

القياس بالوحدات الطبيعية (الكمية) و بخاصة في حالات مثل و صف المواد الملوثة المتدفقة إلى البيئة و بهذا الصدد أشار تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) إلى أنه " لا يوجد أي مبرر يدعو لأن يكون القياس النقدي هو القياس الوحيد الواجب استخدامه، بل لابد من التوسع بحيث تتعامل المحاسبة مع مقاييس أخرى متى ما دعت الحاجة إلى ذلك".[1]

أما طريقة القياس الوصفي فيمكن اللجوء إليها في حالة تعذر الحصول على القياس النقدي أو الكمي و خاصة عند قياس الخدمات البيئية، كما هو الحال عند قياس قيمة المنافع المتحققة للمجتمع نتيجة تركيب أحد الأجهزة الخاصة بمنع التلوث في الوحدة الاقتصادية.[2]

وبناءا على ما تقدم يمكن تحديد متطلبات عملية القياس كالآتي:

- أن يتم تحديد موضوع القياس والمتمثل في بنود القوائم المالية وهي الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، والمصروفات.
- تحديد الخصائص التي تتعلق بموضوع القياس والمتمثلة في التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية.
- تحديد وحدة القياس النقدي.
- تحديد التوقيت المناسب للاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية وبما يتفق مع المعايير المحاسبية.

المطلب الثاني: القاعدة العامة للقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فان قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي تتشكل من مبادئ وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية؛ فحسب الفقرة (54.4) من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فان القياس كمفهوم محاسبي هو إجراء لتحديد

---

[1]- علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 61-97.

[2]- UE, **Economic and social commission for western Asia (ESCWA)**, Statistical Newsletter Second Issue, 1996, P 5.

المبالغ النقدية التي تثبت وتسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل، و ينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس.[1]

ويستخدم عدد من أسس القياس المختلفة بدرجات متفاوتة وتوليفات متنوعة في القوائم المالية، تشمل على ما يلي:[2]

- التكلفة التاريخية: ويعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو القيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، كما يعني تسجيل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو مبلغ النقدية أو ما في حكمها المتوقع دفعه لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمؤسسة.
- التكلفة الجارية: ويعني تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصول أو ما يماثله في الوقت الحاضر، كما يعني تسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.
- القيمة القابلة للتحقيق (القيمة الاستردادية أو قيمة التسوية): ويعني تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصول بالطريقة العادية، كما يعني تسجيل الالتزامات بقيم السداد غير المخصومة للنقدية أو ما في حكمها المتوقع دفعها سدادا للالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.
- القيمة الحالية: ويعني تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة، كما يعني تسجيل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المتوقع طلبها لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

وتعد التكلفة التاريخية أكثر أسس القياس تطبيقا من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية، وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال، يسجل المخزون عادة بالتكلفة أو

---

[1]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **ترجمة الهيئة للإطار المفاهيمي للتقرير المالي**، ص 22. (تم الاطلاع يوم 2013/07/12 على موقع الهيئة:http://www.socpa.org.sa).

[2]- محمد سمير بلال، **تبسيط معايير المحاسبة المصرية**، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مصر،بدون سنة النشر، ص ص 8-9.

صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، ويمكن أن تسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتسجل التزامات التقاعد بقيمتها الحالية، إضافة إلى ذلك فان بعض المؤسسات تستخدم أساس التكلفة الجارية تجاوبا مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية. (الفقرة 57.4 من الإطار المفاهيمي لـ IASB).[1]

إن النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية يتأثر بأساس القياس الذي يتم اختياره وكذلك بمفهوم المحافظة على رأس المال المطبق، وبالنسبة للنموذج المحاسبي الجزائري فانه اخذ بنموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، وبمفهوم المحافظة على رأس المال المالي.

1. القاعدة العامة في تقييم عناصر القوائم المالية:

إن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالرغم من أن القياس والتقييم يستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال ومجال آخر (جانب كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانب الكمي فقط للقياس)، وبهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم، إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص،[2] هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، لذا سوف يتم استخدام مصطلح التقييم في النظام المحاسبي المالي لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص.

---

[1]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 22.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، مرجع سبق ذكره، ص 27.

1.1 التقييم على أساس التكلفة التاريخية:

إن النموذج المحاسبي الجزائري قد أخذ في تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، والتي تعتبر من المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي المالي، في حين يجب حسب بعض الشروط مراجعة تقييم بعض العناصر بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (القيمة العادلة): يمكن تعريف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق، أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية.[1]
- قيمة الانجاز: قيمة الانجاز أو قيمة السوقية، والتي في بعض الحالات قد تكون قيمة التصفية عندما تكون في حالة البيع الجبري (لكنه يقف على مبدأ المحاسبة في ظل فرضية استمرارية الاستغلال).[2]
- القيمة المحَينة (أو قيمة المنفعة): هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات سيولة الأموال المستقبلية من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، أو المتوقع تحملها عند الوفاء بالالتزام.[3]

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول ميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة، حسب الآتي:[4]

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، من تكلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمات عينية، من قيمة الإسهام؛

---

(2) - Jean- François, Bernard Colasse,**Op-Cit**, P 05.
(3) - F. Engel, F. Kletz, **Op-Cit**, P 55.
(4) - Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, **Op-Cit**, P 252.
(4)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2005، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، **الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، (المادة: 2.112)، ص 7.

- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي تنتجها المؤسسة، من تكاليف الإنتاج.

ويقصد بالتعاريف الآتية: [1]

- تكلفة الشراء: تساوي تكلفة شراء أصل، سعر الشراء الناتج عن اتفاق طرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير قابلة للاسترجاع، وكذا المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام.
- قيمة الإسهام: القيمة المقدمة من المساهمين في رأس مال الشركة، والتي تستعمل كقاعدة لاحتساب مكافئاتهم.
- القيمة المحاسبية: القيمة المتبقية من الأصل بعد طرح مجموع الإهتلاكات المتراكمة ونواقص القيمة.
- تكلفة الإنتاج: تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج، أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالعنصر المنتج، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

2.1 اختبار تدني قيمة الأصول المادية:

حسب المادة (5.112) من القرار المؤرخ في 2008/07/26 فان المؤسسة تعمد عند حلول أي تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المادية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل، وتتمثل مؤشرات تدني القيمة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في الآتي:[2]

---

[1]- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 19-20.

[2]- **المرجع السابق**، ص 41.

- **المؤشرات الداخلية:**

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض نشاطات المتعلقة بالأصل).
- تغير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

- **المؤشرات الخارجية:**

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي؛
- ارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع.

- **تحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصل المادي:**[1]

تقيم القيمة القابلة للتحصيل (القيمة المسترجعة) للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث تمثل كل من القيم التالية:

- ثمن البيع الصافي: هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية صفقة ضمن ظروف المنافسة العادية بين الأطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل – مصاريف البيع (تكاليف الخروج).

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره،** (المادة: 6.112)، ص 7.

- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.

ويتم تحديد قيمة منفعة الأصل عن طريق تحديد تدفقات الخزينة خلال مدة منفعة الأصل المعني الباقية، وهذه التدفقات الداخلة تمثل مزايا اقتصادية منتظرة من استعمال الأصل (رقم الأعمال)، و تدفقات خارجة ضرورية لجني التدفقات الداخلة مثل الأعباء الناتجة عن استعمال الأصل (الاهتلاكات) وكذا التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بخروج الأصل من دفاتر المؤسسة في نهاية مدة منفعته.[1]

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل – التدفقات الخارجة.

- **الحالات الخاصة في تحديد القيمة القابلة للتحصيل للأصل المادي:**[2]

- في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية؛
- في حالة وجد أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة(UGT)،[*] والتي ينتسب إليها.

ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة اللازمة لتحديد القيمة النفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه المادة.

2. **المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة.**

المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "التثبيتات المادية" اقترح طريقتين ممكنتين لتقييم التثبيتات المادية، هما طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، فإذا فضلت المؤسسة الطريقة الثانية، وجب عليها تقييم التثبيتات المعنية كلما انحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن الحقيقية أو القيمة العادلة، فطريقة إعادة التقييم هي

---

[*] **الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة:** هي أصغر مجموعة قابلة للتعريف الأصول التي تنتج مدا خيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مدا خيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

[1]- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 6.112)، ص 7.

طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري أو انتقائي.[1]

وحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في المادة 121-5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإنه يتم إدراج أي تثبيت مادي عقب إدراجه الأول في الحسابات باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها ما يتجمع من الإهتلاكات وخسائر القيمة (طريقة الكلفة)، كما أوضح النظام المحاسبي المالي أنه يرخص للمؤسسة إدراج التثبيتات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا في الحسابات على أساس مبلغها المعاد تقييمه (طريقة إعادة التقييم).

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المقوم ثانيتا، أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقديمه منقوصا منها الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، كما يجب أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الإقفال؛ أما القيمة الحقيقية للقطع الأرضية والبناءات هي في العادة والمألوف قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

3. معالجة فارق إعادة التقييم للتثبيتات العينية على أساس القيمة العادلة (طريقة إعادة التقييم):

ذكر النظام المحاسبي المالي في المادة (23.121) أنه إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، وتظهر حالا فارق إعادة التقييم فيما يلي:[2]

- المعالجة الأولى إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة السوقية، فان مجموع الاهتلاكات

---

[1]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 77.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 23.121)، ص 11.

في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

- المعالجة الثانية من خلال اعتماد التكلفة المحاسبية الصافية للتثبيت المعاد تقييمه عن طريق إلغاء مجموع الإهتلاكات المجمعة، وفائض القيمة يسجل مباشرة بالجانب الدائن لحساب فارق إعادة التقييم من رؤوس الأموال.

- **الحالات الخاصة لطريقة إعادة تقييم التثبيتات العينية:**[1]

فيما يخص إعادة تقييم التثبيتات العينية بشكل عام يمكن أن نوضح حالتين لمعالجة فارق إعادة التقييم وهما:

- على إن إعادة التقييم الايجابية تدرج في الحسابات (في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات المؤسسة لنفس الأصل) إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات؛

- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم السلبية) فان هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

- **الحالة الخاصة بتقييم العقارات الموظفة:**

وفقا للمادة (17.121) من النظام المحاسبي المالي فانه بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا ماديا، يمكن القيام بتقديمها:[2]

- إما بكلفة منقوصة من تجميع الإهتلاكات وتجميع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات المادية (طريقة الكلفة)؛

- إما استنادا إلى قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة العادلة).

---

[1]- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 61.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 17.121)، ص 10.

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية لأي عقار توظيف تحوزه المؤسسة اختارت طريقة القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة الكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، وعن الأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

- **الحالة الخاصة بالتثبيتات المعنوية:**[1]

يمكن لأي تثبيت غير مادي (معنوي) سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأصلي على أساس مبلغه المعاد تقديمه حسب نفس شروط التثبيتات المادية (العينية)، مع العلم أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت غير المادي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

المطلب الثالث: تصنيف الأحداث الاقتصادية المعينة بالقياس المحاسبي

تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات صادقة، ملائمة ومفيدة للمستخدمين حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعتبر هذه المعلومات مخرجات عملية التقييم المحاسبي الذي يتحدد نطاقه بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف)، ويستخدم التقييم المحاسبي الأساليب الكمية لكي يكون القياس المحاسبي ممكنا للعناصر المذكورة أعلاه والتي تنشأ عن الأحداث الاقتصادية والمالية، لابد من وجود خاصية مشتركة بينها جميعا تكون في الوقت نفسه مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي إلى قياسها كميا.[2]

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 65.

[2]- **المرجع السابق**، ص 93.

حيث يعمل القياس المحاسبي على تقييم الأحداث الاقتصادية سواء كانت منفردة (حدث اقتصادي واحد)، أو مجتمعة (عدة أحداث اقتصادية من طبيعة واحدة)، وكذلك يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وتأثيرها على المشروع،[1] هذه الأحداث يجري توزيعها على مجموعتين:

1. الأحداث الاقتصادية:

إن الأحداث الاقتصادية تعد بمثابة الأساس أو المادة الخام في العمل المحاسبي، سواء كان حدث اقتصادي واحد أو مجموعة من الأحداث الاقتصادية، ويمكن تصنيف الأحداث الاقتصادية حسب المعايير التالية إلى:

1.1 تصنيف الأحداث الاقتصادية حسب معيار قابليتها للقياس الكمي بوحدات النقد:[2]

- **الأحداث الاقتصادية غير المالية:** هي نشاطات داخلية أو خارجية تؤثر على أعمال المشروع أو على مقدرته في تحقيق الأرباح، وبالتالي تؤثر على مركزه المالي، إلا أنه لا يمكن قياسها بقيم مالية محددة، مثل النشاطات الاجتماعية التي لا يمكن للمؤسسة قياس المنافع الاجتماعية والتعبير عنها بقيم مالية محددة وهي الفوائد التي تحقق للمجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة للأنشطة الاجتماعية.

كذلك محاسبة الموارد البشرية التي لا يمكن قياس أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية في المؤسسة من حيث درجة كفايتها أو مدى تطور هذه الكفاية من فترة لأخرى والتعبير عنها بوحدات نقدية محددة، ما يشكل نقصا في المعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية إلا أنه هناك بدائل متعددة لقياس تلك الموارد البشرية وهي التكلفة التاريخية، والتكلفة الاستبدالية، والقيمة الجارية للرواتب والأجور.

- **الأحداث الاقتصادية المالية:** وهي النشاطات الداخلية أو الخارجية التي تؤثر على أعمال المشروع ومركزه المالي ويمكن التعبير عنها بقيم مالية محددة، أي أنه يمكن إجراء القياس المحاسبي لها باستخدام وحدة قياس محددة، فعندما يكون الهدف من عملية القياس هو القياس

---

[1]- إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم، جامعة العلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2009، ص 105-132.

[2]- **المرجع السابق**، ص ص 105-132.

الكمي لخاصية معينة، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة أرباح المؤسسة هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس المميزة لهذه القيمة، دينار أو دولار ...الخ، (وأيضا يجب وجود ضوابط أو قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس).

2.1 تصنيف الأحداث الاقتصادية حسب معيار الغرض منها:[1]

تجدر الإشارة أنه يندرج ضمن هذا التصنيف الأحداث الاقتصادية المالية فقط، فهي أحداث قابلة للقياس الكمي بوحدة النقد، لذا تعتبر موضع اهتمام التقييم المحاسبي، ويمكن أن تقسم حسب معيار الغرض منها إلى:

- الأحداث التمويلية: وهي تلك الأحداث التي تهدف إلى الحصول على الأموال، وتتمثل في مختلف عمليات التمويل والعمليات المرتبطة بها، والتي تهدف إلى حصول المؤسسة على الأموال الضرورية لتمويل نشاطاتها الاستثمارية ونشاطات الاستغلال؛
- الأحداث الرأسمالية: تمثل مختلف الأحداث، التي تهدف إلى حصول المؤسسة على الأصول غير الجارية الضرورية لنشاطها بغرض استخدامها لتحقيق الإيرادات وليس بغرض البيع في الأجل القصير، لكن قد يتم بيعها في حالات معينة مما يؤدي إلى ظهور مفهومي المكاسب والخسائر الرأسمالية؛
- الإنفاق الرأسمالي: يمثل تكاليف الحصول على الأصول غير الجارية، التي تستفيد المؤسسة من منافعها خلال عدة دورات؛ بالإضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة بعد الحصول عليها، والتي تؤدي إلى زيادة قيمتها من خلال زيادة المنافع الاقتصادية المتوقعة منها؛

[1]- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص ص 75-76.

- المكاسب والخسائر الرأسمالية: تعتبر أحداث ذات طبيعة غير عادية لأنها لا تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة، وتظهر نتيجة التنازل عن الأصول غير الجارية، ويتم تحديدها بالمقارنة بين قيمة التنازل والقيمة الدفترية، وهناك عدة آراء حول المعالجة المحاسبية لها؛
- الأحداث الإيرادية: تنتج عن ممارسة النشاط العادي الذي يهدف إلى تحقيق الأرباح، ويمكن التمييز بين المصاريف الإيرادية التي تمثل الأحداث التي تتصل بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ويكون الغرض منها تحقيق الإيرادات، وتمثل مقدار الزيادة في خصوم المؤسسة أو النقص في أصولها، كمصاريف العاملين مثلا، وبين الإيرادات الإيرادية التي تنشأ من النشاط العادي للمؤسسة، وتمثل مقدار الزيادة في أصول المؤسسة أو النقص في خصومها.

3.1 تصنيف الأحداث الاقتصادية حسب معيار طبيعتها:[1]

- الأحداث الاقتصادية التي تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم، ولا يصاحبها أي تغيير في حقوق الملكية، وتعكس حقيقة هامة وهي أن الإيراد يتم اكتسابه مع إضافة قيم جديدة نتيجة عملية أو نشاط داخلي؛
- الأحداث الاقتصادية التي تؤدي إلى تغير في الأصول والخصوم، ويصاحبها تغيير في حقوق الملكية؛
- الأحداث الاقتصادية التي لا تؤثر على الأصول والخصوم، وبالتالي لا تؤثر على صافي حقوق الملكية ولكن تؤثر داخليا على العناصر المكونة لهذه الحقوق مثل إصدار أسهم مجانية أو تجزئة الأسهم.

2. نتائج الأحداث الاقتصادية:[2]

إن أهم هدف قام عليه القياس المحاسبي، هو قياس تأثير النشاطات والوقائع الاقتصادية (سواء كانت مالية أو غير مالية) على أعمال المشروع ومركزه المالي حيث أن المحاسبة تعمل على قياس تلك النتائج من خلال إعداد القوائم المالية التي تبين أثر الأحداث الاقتصادية الحاصلة على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعلى مركزه المالي وعلى تدفقاته النقدية وبشكل عام على سير أعمال المشروع.

---

[1]- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص 273.

[2]- إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 105-132.

في الأخير بقي أن نشير، أنه يمكن التمييز حسب معيار الزمن بين الأحداث النقدية (الفورية) كعمليات البيع النقدي، والأحداث الآجلة كعمليات البيع على الحساب، كما يمكن التمييز حسب معيار الاستمرار والتكرار بين الأحداث العادية التي تحدث بصورة مستمرة أو متكررة، والأحداث غير العادية التي تحدث بصورة غير متكررة، وتنتج عن عوامل إدارية، قانونية أو اقتصادية استثنائية يصعب التحكم فيها كالغرامات.

المطلب الرابع: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

عادة ما توصف المحاسبة بأنها نظام للقياس والإفصاح، حيث يتم قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية مثل الأصول، الخصوم، الأعباء، الدخل، والإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل المعلومات المقدمة لقراء القوائم المالية، كون أن الأنشطة المحاسبية المختصة بقياس أثر الأحداث الاقتصادية للمؤسسة على العناصر المكونة للقوائم المالية وتحديد الشكل الذي تظهر به القوائم المالية، والتي يفترض أن تقدم المعلومات المفيدة لمستخدميها في عمليات اتخاذ القرارات.[1]

وتنطوي عملية تقديم هذه العناصر في الميزانية وقائمة الدخل على تصنيفات فرعية على سبيل المثال، يمكن تصنيف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها ووظيفتها في المؤسسة من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية.

1. الإقرار بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف (الإقرار) "Recognition" هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما وعرض دلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر،[2] أي يتم تسجيل عناصر الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات في الحسابات عندما يحتمل أن يعود من هذه العناصر منفعة اقتصادية مستقبلية (تدفقات نقدية) مرتبطة بالمؤسسة، بالإضافة إلى شرط إمكانية تقييمها بطريقة صادقة، حيث تعرف عناصر الأصول والخصوم و الأعباء والمنتوجات كالآتي:[3]

---

(1)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 179.

(2)- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية، عرض البيانات المالية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 85.

(1) - Robert Obert, **Pratique des normes IFRS**, Dunod, 3ème Edition, Paris, France, 2006, P 62.

- **الأصول:** هي عبارة عن موارد مراقبة من طرف المؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، وينتظر منها تحقيق منافع **اقتصادية مستقبلية.**(*)
- **الخصوم:** هو التزام حالي للمؤسسة ناتج عن أحداث ماضية، من المتوقع أن يؤدي سداده إلى خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية في المؤسسة.
- **الإيرادات:** تتمثل الإيرادات في زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية، في شكل زيادة الأصول أو نقصان الخصوم التي تؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة غير الزيادات المتأتية من حصص الملاك.
- **الأعباء:** هي عبارة عن نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية، في شكل خروج أو انخفاض قيم الأصول، أو حدوث خصوم مما يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة غير توزيعات حصص الملاك.

إن الأحداث التي تخص الأصول و الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء كما يشير إليها النظام المحاسبي المالي يجب أن تقيد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة إليه في الملحق.[1]

ولكي يتم الإقرار عن عناصر الميزانية وبيان الدخل يجب أن يتحقق العناصر التالية:[2]

- احتمال المنفعة الاقتصادية المستقبلية: ويستخدم مفهوم الاحتمال في نطاق شروط الإقرار ليشير إلى درجة عدم التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة ببند ما إلى أو من المؤسسة، ويتم تقدير درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بناء على القرائن المتاحة عند إعداد البيانات المالية.

(*) **منافع اقتصادية مستقبلية:** القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة المؤسسة.

(1)- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره،** ص 17.

(2)- محمد سليم وهبه، **مرجع سبق ذكره،** ص 16.

- مدى ثقة القياس: أن يكون استخدام التقديرات المعقولة يشكل جزءا لا يتجزأ من عملية إعداد البيانات المالية، فعندما لا يكون بالإمكان تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يجوز حينئذ إثبات هذا البند في الميزانية أو بيان الدخل.
- الإقرار بالموجودات: يقر بالأصل في الميزانية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه للمؤسسة محتملة الحدوث حين يمكن قياس تكلفته أو قيمته بصورة موثوق بها، ولا يمكن الإقرار بالأصل في الميزانية عند تكبد نفقة تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها للمؤسسة غير محتملة الحدوث لفترة تتعدى الفترة المالية الجارية، وبدلا من ذلك ينتج عن هذه العملية مصروف يقر به بيان الدخل.
- الإقرار بالمطلوبات: ويقر بالمطلوبات في الميزانية متى كان محتملا أن تؤدي إلى تدفق الموارد مقابل المنافع الاقتصادية إلى خارج المؤسسة، وذلك لدى تسوية التزام جار وإذا ما كان بالإمكان قياس قيمة هذه التسوية بصورة موثوق بها.
- الإقرار بالدخل: يقر بعناصر الدخل في بيان الدخل عندما تحدث زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تنتج عن زيادة في أصل أو نقص في مطلوب ما، وعندما يكون بالإمكان قياس هذه الزيادة بصورة موثوق بها.
- الإقرار بالمصاريف: يقر بالمصاريف في بيان الدخل عندما يحدث نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية بسبب نقص يحدث في أصل ما أو زيادة مطلوب ما يكون قياس هذا النقص في المنافع بقدر معقول من الموثوقية.

2. قياس عناصر القوائم المالية:

إن الأمر الذي يجب التسليم به هو أن القياس المحاسبي قياس كمي على أساس نقدي وموضع القياس في نطاق المحاسبة المالية هو: الأصول – الخصوم – الإيرادات – المصروفات – الأرباح والخسائر – بالإضافة إلى ما تتضمنه قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية؛ ولكي يكون القياس المحاسبي ممكنا للعناصر المذكورة أعلاه والتي تنشأ عن الأحداث الاقتصادية والمالية لابد

من وجود خاصية مشتركة بينها جميعا تكون في الوقت نفسه مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي إلى قياسها كميا.[1]

1.2 أسس قياس عناصر القوائم المالية

تعني عملية قياس عناصر القوائم المالية "تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها إقرار وإدراج عناصر القوائم المالية في الميزانية وبيان الدخل، ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس، وقد تم وضع مبادئ قاعدتها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإضافة عنصر الشفافية إلى عناصر التي اعتمدت المبادئ عليها، والتي انطلقت من عنصر الصدق،[2] ويمكن تلخيص هذه الأسس في:[3]

- التكلفة التاريخية: وتمثل التكلفة التاريخية من وجهة نظر المحاسبة، ما يعادل المقابل النقدي الذي تم التضحية به في سبيل الحصول على الأصل في زمن الحصول عليه وتعتبر التكلفة التاريخية مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول، عليه هذا ويقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية عموما على أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية.
- التكلفة الجارية (قيمة الإحلال): تكلفة الإحلال لأصل معين هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول على الأصل، وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.
- القيمة البيعية في التصفية: قد تكون التصفية اختيارية كما قد تكون إجبارية، ولا شك أن افتراض استمرار الوحدة المحاسبية يتنافى مع قياس القيمة البيعية في التصفية لأصول الوحدة المحاسبية، والقيمة البيعية في التصفية هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلها بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية.

---

[1]- الصبان محمد سمير، **مرجع سبق ذكره**، ص 147.

[2]- محمد سليم وهبه، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

[3]- الصبان محمد سمير، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 151-152.

- القيمة القابلة للتحقيق: هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع الحصول عليه من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة المحاسبية بنشاطها، مخصوما منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل.
- القيمة الحالية: حيث يستمد الأصل قيمته من الخدمات الكامنة فيه والتي يتوقع الحصول عليها في المستقبل في ظل استمرارية الوحدة المحاسبية بممارسة نشاطها العادي.

ويراعى في استخدام أسس القياس السابقة في قياس عناصر القوائم المالية الالتزام بما يلي:[1]

أ. التكلفة التاريخية (Historical Cost):

- تسجيل الأصول:

- بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله؛

- أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليه في تاريخ العملية.

- تسجيل الالتزامات:

- بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين؛

- أو النقد أو ما يعادله المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ب. التكلفة الجارية (استبدال أو الإحلال) (Current Cost): وتسمى سعر الدخول.

- تسجيل الأصول:

- بالمبلغ النقدي أو ما يعادله؛

- والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر.

- تسجيل الالتزامات:

- بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله؛

- المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سبق ذكره**، ص ص87-89.

ت. القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد أو سعر البيع) (« Net Realizable «Settlement Value)**:** وتسمى سعر الخروج.

- تسجيل الأصول:

- بالمبلغ النقدي أو ما يعادله،

- والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة.

- تسجيل الالتزامات:

- بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله، أي بقيم سداد الدين،

- والتي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ث. القيمة الحالية (« Present Value « Discounted)**:**

- تسجيل الأصول:

- بالقيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية،

- والتي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط.

- تسجيل الالتزامات:

- القيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة،

- والتي من المتوقع أن يحتاج إليها سداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ج. القيمة العادلة (Fair Value)**:**

على الرغم من أنها لم ترد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، إلا أن مفهوم القيمة العادلة قد أصبح هاما للغاية، ويقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في العملية موضوع البحث.

وفي الأخير، يمكن القول بأن القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الإقرار بها في القوائم المالية، وعندما يتم الاعتراف بعنصر ما يجب قياسه باستخدام أسس القياس المذكورة سابقا، ويعتبر نموذج التكلفة التاريخية أكثر الأسس استخداما لدى الشركات عند إعداد القوائم المالية،

كما تستخدم عادة مع أسس قياس أخرى مثلا: تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة المتحققة أيهما أقل وتدرج الأوراق المالية بغرض المتاجرة بالقيمة السوقية، والتزامات التقاعد بالقيمة الحالية، وقد تستخدم بعض الشركات نموذج التكلفة الجارية كأساس للقياس بسبب عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغير بأسعار الأصول غير النقدية.

2.2 قياس عناصر المركز المالي:

تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول، ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق أصحاب الملكية، وهذه المعلومات التي تقدمها قائمة المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف مختلفة وفي أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات، وتحليل العلاقة بين بنود الأصول المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك ...الخ.[1]

أ. قياس الأصول:

الأصول عبارة عن منافع اقتصادية (زيادة في خزينة المؤسسة أو أرباحها) مستقبلية محتملة يتم الحصول عليها أو السيطرة عليها من قبل المؤسسة كنتيجة لأحداث أو عمليات حدثت في الماضي.[2]

وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية،[3] حيث يراعى في تصنيف الأصول درجة سيولة العنصر، أي قابليته للتحول إلى نقود سائلة، فالأكثر سرعة للتحول (نقول أكثر سيولة)، ليأتي في آخر الأصول وهو الصندوق، وأبطئها تحولا إلى سيولة كالأراضي والمباني، أو الأصول طويلة الأجل والتي تصنف إلى عدة أنواع هي الأصول العينية مثل الشهرة، والتثبيتات العينية مثل المباني، والتثبيتات المالية مثل الأسهم.[4]

---

[1]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1990، ص 149.

[2]- حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، بدون دار النشر، الجزائر، 2010، ص 46.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 21)، ص 5.

[4]- حنيفة بن ربيع، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

- **أولا: الأصول الجارية**

وتشتمل هذه الفئة موجودات مثل النقدية وشبه النقدية، وأوراق القبض، والأوراق المالية قصيرة الأجل، المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة، ويطلق على هذا النوع من الأصول مصطلح رأس المال العامل. حيث ويراعى في تقييم الأصول الجارية الالتزام بالقواعد التالية:[1]

- عدم المغالاة في الأصول الجارية: ينبغي عدم إثباتها بما يزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها منها خلال المدة أو الدورة الحالية لنشاط المؤسسة على الأكثر؛
- التمييز بين المفردات النقدية: ينبغي التمييز بين المفردات النقدية ذات الطبيعة الحرة وبين ما هو مجمد منها؛
- تخفيض الذمم بمخصص الديون المشكوك بها: ينبغي تخفيض الذمم بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والنفقات التي يستوجبها التحصيل؛
- إبراز الديون المستحقة على العاملين: ينبغي إبراز الديون على العاملين في المؤسسة.

- **ثانيا: الأصول غير الجارية**

الأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي (المادة 21)، هي تلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية، والأصول التي يتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال (12) شهرا من تاريخ نهاية الإقفال.[2]

ويراعى في تقييم الأصول غير الجارية (الثابتة) الالتزام بالقواعد التالية:[3]

- إثبات الأصول الثابتة بالتكلفة: ينبغي إثبات الأصول الثابتة بما يعادل تكلفة شراء هذه الأصول أو إنشاؤها من واقع الحسابات التاريخية إلا إذا أصبحت الأرقام التاريخية غير ذات دلالة اقتصادية؛

---

(1)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 77.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 21)، ص 5.

(3)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 77-79.

- إظهار تكلفة الأراضي منفصلة عن المباني: يجب إظهار تكلفة الأراضي بحيث تظهر منفصلة عن تكلفة المباني؛
- احتساب تكلفة المباني: يراعى في احتساب تكلفة المباني أنها تتمثل في النفقات المباشرة وفي النفقات الإضافية الأخرى التي استوجبتها عملية الاقتناء كالنفقات الهندسية، والإدارية، ونفقات الصيانة، والفوائد، والضرائب؛
- الأصل الثابت هو الأصل الذي لا تقل حياته الإنتاجية عن السنة الواحدة؛
- عند استبعاد الأصل الثابت يستبعد مجمع استهلاكه: أي إذا لم يعد الأصل الثابت مستخدما في نشاط المؤسسة، فانه يجب استبعاده من الأصول وكذلك مجمع استهلاكه؛
- تحميل نتيجة نشاط المؤسسة بمصروف اهتلاك الأصول القابلة للاستهلاك: ينبغي تحميل نتيجة نشاط المؤسسة بتكلفة الأصول القابلة للاستهلاك خلال حياتها الإنتاجية، وذلك بتكوين المخصصات الكافية لهدا الغرض؛
- إظهار إجمالي الأصول الثابتة ناقصا مجمع الاستهلاك: ينبغي إثبات المخصصات المجمعة في صورة استبعاد من الأصول الثابتة عند تصوير قائمة المركز المالي؛
- الإفصاح عن حقوق الغير المستحقة على الأصول الثابتة للمؤسسة: ينبغي الالتزام بالإفصاح عن الحقوق التي رتبتها المؤسسة للغير على الأصول الثابتة لها؛
- إثبات الاستثمارات طويلة الأجل بتكلفتها مع بيان قيمتها السوقية: ينبغي الالتزام بإثبات الاستثمارات طويلة الأجل بما يعادل تكلفتها مع بيان قيمتها السوقية كلما أمكن ذلك؛
- فصل الاستثمارات في الشركات التابعة: ينبغي فصل الاستثمارات في الشركات التابعة للمؤسسة عن بقية الاستثمارات؛
- إثبات الأصول المعنوية مستقلة، وتوزيع إطفائها: ينبغي إثبات تكلفة الأصول المعنوية غير الملموسة على حدة مع مراعاة توزيع إطفائها على الحياة الإنتاجية المقدرة لها والإفصاح عن الطريقة المستخدمة في إطفائها؛

وتقسم هذه الأصول وفق النظام المحاسبي المالي إلى ثلاث مجموعات:

- ✓ **الأصول العينية (المادية):**

الأصول الثابتة العينية (المادية) للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع أو توريد الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية، أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.[1]

حيث يتم إدراج الأصل (التثبيت) العيني في الحسابات كأصل طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب شرطين أساسيين هما:[2]

- إذا كان الأمر يتعلق بمورد مراقب بسبب أحداث سابقة ومن المحتمل أن ترتبط به منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة.

- ✓ **التثبيتات المعنوية (غير المادية):**

التثبيت المعنوي عبارة عن أصل قابل للتحديد، غير نقدي و غير مادي، مراقب ومستخدم من قبل المؤسسة في إطار الأنشطة العادية، فهي تمثل العلامات التجارية، برمجيات الإعلام الآلي، أو شهادات أخرى للاستغلال، الامتيازات، مصاريف تطوير منجم موجه للاستغلال تجاري...الخ.[3]

ويشترط في إدراج التثبيتات المعنوية توفر العناصر التالية:[4]

- أن تكون تكلفة التثبيت العيني قابلة للتحديد بصورة صادقة: حيث يمكن تشخيص أو تحديد التثبيت غير الملموس عن باقي الأصول الأخرى، كما يمكن بيعه، مبادلته، تحويله، إيجاره، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات.
- ارتباطه بتحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية.

---

(1) - Jean-François Des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Op-Cit**, PP 36-37.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 121-3)، ص 8.

(3)- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 67.

(4)-لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

- مورد تحت رقابة المؤسسة: أي بإمكان المؤسسة مراقبته ومنع الغير من الاستفادة منه.

✓ **الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية):**

من خلال المادة (1.122) في النظام المحاسبي المالي، تكون الأصول المالية المملوكة لأي مؤسسة من المؤسسات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الآتية:[1]

- سندات المساهمة والديون المرتبطة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: (المشاركة في الشركات الفرعية، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة).
- السندات المثبتة لنشاط الحافظة المعدة لكي توفر للمؤسسة على أمد طويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.
- القروض والديون التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي المؤسسة أو لا يسعها القيام ببيعها في الأمد القصير: الديون لدى الزبائن، وغيرها من ديون الاستغلال لأكثر من (12) شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.
- يمكن لبعض المؤسسات مثل المؤسسات التي تعمل في القطاع المالي أو في قطاع التأمينات أن تجري تمييزات تختلف عن التمييزات المقترحة، وتذكر معلومات عن التمييزات التي تم القيام بها حينئذ في الملحق.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 122-1)، ص 11.

ب. قياس الالتزامات (الخصوم):

الخصوم هي عبارة عن التزام حالي للمؤسسة، ناتج عن أحداث ماضية يجب تسويته بخروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، أي هي عبارة عن مجموع التزامات المؤسسة على أصولها وتقسم إلى مجموعتين:[1]

- التزام المؤسسة لصالح ملاكها: وهو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وتتكون من رأس المال مضاف له الأرباح غير الموزعة آو مطروحا منها خسائر الدورات السابقة؛
- التزامات المؤسسة تجاه الغير: وهي ديون المؤسسة تجاه البنوك (القروض والسلفيات)، أو الديون تجاه مورديها أو الغير.

لقد صنف النظام المحاسبي المالي (المادة 22) الالتزامات (الخصوم) على أساس مدة استحقاقها كخصوم جارية عندما يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادة، أو يجب تسديدها خلال (12) شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، أما باقي الخصوم فيتم تصنيفها كخصوم غير جارية.[2]

وتستطيع المؤسسة تسديد الالتزام عن طريق التخلي عن موارد تحتوي منافع اقتصادية كامنة من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق:[3]

- الدفع نقدا؛
- تحويل أصول أخرى؛
- تقديم خدمات؛
- استبدال التزام بالتزام آخر؛
- تحويل التزام إلى حق ملكية.

وتتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية،[4] حيث يراعى في تصنيف الخصوم درجة

---

(1)- حنيفة بن ربيع، **مرجع سبق ذكره**، ص 47.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 22)، ص 13.

(3)-حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 83.

(4)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 22)، ص 13.

استحقاقها، أي درجة تحولها إلى نقود خارجة من المؤسسة عند التسديد، فيعتبر رأس المال أقل العناصر استحقاقا، إذ لا يطالب الملاك بأموالهم إلا عند التصفية، وبالتالي يكون شكل الميزانية حسب (ن م م) تكون في أعلى الخصوم تناظرا مع الأصول أقل سيولة، بينما يكون في أسفل الخصوم السلفيات المصرفية.[1]

- **أولا: الخصوم غير الجارية:**

الخصوم غير الجارية هي التزامات لا تستحق السداد خلال السنة الحالية، ولهذه الالتزامات ثلاث خصائص هي:[2]

- لا تحتاج إلى أصول متداولة لتصفيتها؛
- الهدف منها تمويل أصول طويلة الأجل؛
- عادة مرفقه بعقد يضمن حق الدائن والمدين.

✓ **الإعانات:**

المقصود بالإعانات تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية (الدولة، الجماعات المحلية، أو كل هيئة عمومية محلية، جهوية، وطنية، أو عالمية) من أجل إعطاء الأفضلية الاقتصادية النوعية للمؤسسة، لتغطية تكاليفها المتحملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها؛ أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة، أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه،[3] ولا تدرج الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقة في الحسابات في شكل حساب نتيجة أو في شكل أصل مالي إلا إذا توفر ضمان معقول:

- بأن المؤسسة تمتثل للشروط المرتبطة بالإعانات؛
- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

---

(1)- حنيفة بن ربيع، **مرجع سبق ذكره**، ص 48.

(2)- يوسف الأسدي، **عرض كتاب النظرية المحاسبية لوليد ناجي الحيالي**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نيسان 2008، ص 26.

(4) - Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 3ème Edition, France, 2006, P 203.

كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:[1]

- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة؛
- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة، مثل بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب نتيجتها.

✓ **مؤونات المخاطر والأعباء:**

هي عبارة عن خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:[2]

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناجم عن حادث مضى.
- عندما يكون من قبيل الاحتمال أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإخماد هذا الإلزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقيا.

✓**القروض والخصوم المالية الأخرى:**

وهي عبارة عن خصوم مالية متعلقة بأنماط تمويل المؤسسات، وهي تشمل الديون لأكثر من سنة وكذلك الديون القصيرة (السحب على المكشوف).[3]

أما فيما يخص طريقة تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى فمن خلال المادة (1.126) يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب كلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم المحازة لأغراض معاملة تجارية حسب الكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم المحازة لأغراض التعامل التجاري والتي تقوم بقيمتها الحقيقية.

---

(1)- لخضر علاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 92.

(2)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 125-1)، ص 14.

(3)- هوام جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص45.

- **ثانيا: الخصوم الجارية**

تستعمل في الغالب الخصوم الجارية لتمويل الأنشطة الجارية والعادية للمؤسسة منها ديون الموردين والقروض قصيرة الأجل وباختصار الالتزامات قصيرة الأجل هي مدفوعات نقدية سوف تتحقق في المستقبل ولكنها ليست مؤكدة مئة بالمائة، ولذا يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:[1]

- التزامات قصيرة الأجل محددة تحديدا قطعيا –ديون الموردين، مصروفات للدفع، أقساط قروض طويلة الأجل، قروض قصيرة الأجل وأوراق الدفع؛
- التزامات قصيرة الأجل متوقفة على نتيجة الأعمال – منها ضرائب على الدخل؛
- التزامات قصيرة الأجل محتملة أو مشروطة منها ضمانات على جودة البضائع.

✓ **الأموال الخاصة:**

وهي حصة الملاك المتبقية في أصول الشركة بعد طرح كافة الالتزامات، وهذا يتضمن:[2]

- رأس المال المدفوع (وعلاوات الإصدار) (Paid-In Capital)؛
- الأرباح المحتجزة (Retained Earnings)؛
- الاحتياطات (Reserves).

إن تقييم الالتزامات يتم عادة بمبلغ النقدية اللازمة لتسديد الذمم المترتبة على المنشأة أو بالقيمة السوقية العادلة للسلع أو الخدمات الواجب تقديمها مقابل الديون، وفي معظم الحالات فان مبلغ الالتزامات أو الديون تكون معروفة ومحددة بشكل مؤكد وفي حالات أخرى يجب تقدير مبلغ تلك الالتزامات.[3]

ويراعى في تقييم الالتزامات احترام القواعد التالية:[4]

- إثبات جميع الالتزامات المؤسسة: ينبغي إثبات جميع الالتزامات المعروفة للمؤسسة؛

---

[1]- يوسف الأسدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

[2]- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 84.

[3]- جمعة حميدات، حسام خداش، **الورقة الثانية: المحاسبة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، 2013، ص 387.

[4]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 79.

- الإفصاح عن طبيعة بعض الالتزامات التي يتعذر تحديد قيمتها: إذا كان من التحديد قيمة بعض الالتزامات فانه ينبغي الإفصاح عن طبيعة مفرداتها، إما في صلب الخصوم ذاتها وإما في مذكرات إيضاحية ملحقة بالميزانية؛
- إدراج الخصوم المتداولة: ينبغي أن تدرج ضمن الخصوم المتداولة والالتزامات التي سيتم الوفاء بها قبل نهاية السنة المالية؛
- إظهار أوراق الدفع بشكل مستقل: يجب إظهار الأوراق المستحقة للبنوك بشكل محايد ومستقل؛
- الإفصاح عن الالتزامات العارضة: ينبغي الإفصاح عن الالتزامات العارضة ذات الأهمية؛
- إظهار الأرباح المؤجلة: ينبغي الالتزام بإظهار الأرباح المؤجلة وتبويبها مع الإفصاح عنها وتعزيزها بالشرح والإيضاح.

3.2 قياس عناصر قائمة الدخل:

تبين قائمة الدخل أداء المؤسسة خلال فترة معينة، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح (Accrual Concept Earnings)، ويشمل مفهوم الدخل كلا من الإيرادات (مثل المبيعات) والمكاسب (أرباح بيع الأصول الثابتة) كما تتضمن قائمة الدخل المصاريف (مثل تكلفة المبيعات) والخسائر (مثل خسائر بيع الأصول الثابتة).[1]

أ. قياس الأعباء والدخل (المنتوجات المالية):

أوضح النظام المحاسبي المالي في المادة (1.127)، بأن تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية (الدخل) في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الحاصل المالي أو الكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، وحينئذ فإن الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل

[1]- جمعة حميدات، حسام خداش، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.[1]

- **أولا: الدخل (المنتوجات المالية)**

يعرف الدخل أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية، ويتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات (Revenues)، والمكاسب (Gains)، ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمؤسسة ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار، وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.[2]

ويراعي في قياس بنود الدخل الأخذ بعين الاعتبار المحددات التالية:[3]

- البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل: ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق؛
- تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في اختلاف استخدام الطرق المحاسبية كطريقة اهتلاك الأصول الثابتة من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات بعضها ببعض؛
- مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فان الاختلاف في ذلك بين المؤسسات يولد اختلافا في قيم الدخل من مؤسسة إلى أخرى.

---

(1)- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 127-1)، ص 51.

(2)- **المرجع السابق**، ص 15.

(3)- جمعة حميدات، حسام خداش، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 61-62.

ويتم قياس الدخل من خلال تحديد الإيراد الذي يعرف بأنه حصيلة بيع إنتاج المؤسسة من سلع أو خدمات فالمصدر الرئيسي للإيراد هو المبيعات: (مبيعات السلع والإنتاج والخدمات)، ويتم قياس هذا الإيراد بمقدار الزيادة في أصول المؤسسة: زيادة أصولها النقدية عند البيع نقدا أو أصولها الأخرى كالعملاء و أوراق القبض في حالة البيع الآجل، وذلك مقابل ما يقدمه المشروع من المنتجات أو الخدمات إلى العملاء،[1] وتنتج الإيرادات عادة من:

- بيع السلع؛
- تقديم الخدمات للعملاء أو تأجير الأصول؛
- بيع أصول المشروع؛
- الاستثمار في الأوراق المالية وأوجه الاستثمار الأخرى (فوائد وأرباح).

ويجب ملاحظة أن أصول الوحدة المحاسبية يمكن أن تزيد بعدة طرق وليس كل زيادة في الأصول سببها تحقيق الإيراد، ومهمة المحاسب التفرقة بين الزيادة في الأصول الناتجة عن زيادة الإيرادات، وتلك التي لا علاقة لها بزيادة الإيرادات.

- **ثانيا: الأعباء**

تعرف الأعباء على أنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات التي تنشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية، و يتضمن تعريف الأعباء الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة، وتشمل المصروفات التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة المبيعات، الأجور والاستهلاكات، وتأخذ عادة على شكل تدفقات الخارجة أو استنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات؛ أما الخسائر فهي تمثل بنود أخرى تحقق المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة، وتمثل الخسائر نقصان المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى. [2]

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 143.

[2]- جمعة حميدات، حسام خداش، **مرجع سبق ذكره**، ص 15-16.

وتقاس الأعباء استنادا إلى أسس موضوعية أخذا بموضوعية مبدأ القياس وذلك عن طريق إحدى الطرق الآتية:[1]

- المبالغ التي تسددها المؤسسة نقدا للحصول على سلعة معينة أو خدمة معينة تكون لازمة لعمليات المؤسسة وتحقق الإيراد؛
- المبالغ التي تستحق على المؤسسة وتتمثل في حقوق مستحقة للغير على المشروع نتيجة حصوله على سلعة أو خدمة لازمة لنشاطه والحصول على إيراد؛
- النقص الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة الملموسة نتيجة استخدامها في العمل والإنتاج بعد الحصول على الإيراد ويسجل ذلك بالدفاتر باعتباره استهلاكا للأصول الثابتة؛
- التخفيض الذي يطرأ على قيمة بعض الأصول الثابتة غير الملموسة نتيجة انتفاع المؤسسة بهذا النوع من الأصول خلال عدد من السنوات كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل؛
- التخفيض الذي يطرأ على النفقات الايرادية المؤجلة حيث تستهلك على عدد محدود من السنوات.

تجدر الإشارة أن قياس الأعباء يتم وفق كل من الأسس التالية:[2]

- أساس التكلفة التاريخية: أساس التكلفة التاريخية هو الأساس التقليدي لقياس النفقات على أساس التكلفة الفعلية التي يتحملها المشروع فعلا، حيث تقاس التكلفة التاريخية بالقيمة الحالية للموارد الاقتصادية التي قدمت في سبيل الحصول على السلع أو الخدمات اللازمة لاستخدامها في عمليات المشروع؛

أي أن التكلفة تحدد في هذه الحالة على أساس المبلغ الذي يسدده نقدا أو يتفق على سداده ويكون الاتفاق بين المشروع والغير.

- أساس التكلفة الجارية (الاستبدالية): يقوم هذا الأساس على قياس الإيرادات وفقا للأسعار الاستبدالية السائدة التي يتم الحصول عليها عند بيع منتجات المشروع ويتطلب قياس النفقات التي تقابل الإيرادات بالأسعار السائدة للسلع والخدمات المستنفدة في عملية الإنتاج. ومن الصعوبات

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 157.

[2]- **المرجع السابق**، ص ص 158-159.

التي تقابل المحاسبين عند استخدام أساس التكلفة الاستبدالية أن الأسعار السائدة قد لا تكون متوفرة دائما لنفس النوع من السلع والخدمات التي تم الحصول عليها من قبل، وفي حالة اختلاف التكلفة التاريخية اختلافا كبيرا عن الأسعار السائدة، ومن ثم على صافي الربح.

مما سبق يتضح لنا أن البيانات التي تهتم المحاسبة بتوليدها عن الثورة هي بيانات قياسية (كمية) بصفة عامة واقتصادية في لحظة معينة لدى وحدة محاسبية محددة، ولا تقف أهداف المحاسبة فيما يتعلق بالثورة عند حد القياس الكمي، وإنما تمتد لتشمل توصيل نتائج هذا القياس بصورة إعلامية مفيدة إلى من يهمه الأمر عن طريق الإفصاح المحاسبي.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل وجدنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر تغييرا كليا للمرجعية الذي لا يقتصر فقط على ممارسة بسيطة للإصلاح المحاسبي، كون أن هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية (المعايير المحاسبية الدولية، معايير التقارير المالية الدولية)، وأنه لا يقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات، فالنظام المحاسبي المالي قد أدخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، نظم التقييم والتقييد المحاسبي، بالإضافة إلى طبيعة إعداد القوائم المالية وفحواها.

ليشمل بذلك تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات الاقتصادية والمالية في شموليتها ووفقا لمقاييس النوعية التي من شأنها مساعدة المستعملين المعنيين والشركاء الاقتصاديين على اتخاذ القرار، وإن القاعدة التصورية التي يقوم عليها هذا النظام والتي تتكيف مع المعايير الدولية تحدد بوضوح المفاهيم والمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والمحاسبة الواجب احترامها سواء تعلق الأمر بضبط الحسابات أم بإنتاج ونشر معلومات قيمة تعكس الوضع الاقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسات وتفيد كل مستخدمي الوضعيات المالية للمؤسسات.

ومن هنا يعد الانتقال للنظام المحاسبي المالي مشروعا مؤسساتي ذو أهمية كبيرة يتعدى الرهانات المحاسبية البحتة، كونه يتضمن إلزامية تلبية المتطلبات الهامة المتعلقة بالتقييم، العرض والتقييد المحاسبي.

الفصل الثالث

تمهيد:

نجد في بعض البلدان مثل ألمانيا واليابان تحدد المتطلبات التشريعية والقانونية للمعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية، وفي البعض الآخر يمثل قانون الشركات ونظم فرض الضريبة أكثر المتطلبات أهمية عند التطبيق المحاسبي وإعداد القوائم المالية.

كما ترتب على التأثير الجوهري للشركات المتعددة الجنسيات على وضع وسن قوانين وكثيرا من التشريعات الجديدة التي تتطلب إفصاحات إضافية في السنوات الحديثة، مما يجعل دراسة الإطار التشريعي والتنظيمي للإفصاح الذي يعمل ضمنه النظام المحاسبي من الأهمية بما كان والوقوف على متطلبات تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية في هذا النظام، والتي تسبق عملية إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أن النظام المحاسبي يوفر القواعد والأسس الخاصة بتخصيص القيم النقدية للمعاملات والأحداث الاقتصادية وتسجيلها، ومن ثم فان القوائم والتقارير المالية (الإفصاحات) ستتأثر مباشرة بالقياس المحاسبي المعمول به في ظل القوانين والتشريعات الخاصة ببيئة كل دولة.

وانطلاقا من هذا التوجه، كان لابد من دراسة أكثر تخصصا لحصر متطلبات العرض والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي وعليه يضم هذا الفصل ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي

المبحث الثاني: الهيئات القانونية والتنظيمية المشرفة على عملية الإفصاح في القوائم المالي

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: ماهية الإفصاح في الفكر المحاسبي

يستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يتصف بصفة عامة بتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل، وفي الواقع فان لفظ الإفصاح يشير إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية والقوائم الإضافية والكشوف الملحقة وتقرير مراجع الحسابات وتحليلات الإدارة حول أنشطة المؤسسة والتنبؤات المالية.[1]

المطلب الأول: عموميات حول الإفصاح في القوائم المالية

لقد ارتبط مفهوم الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءاً على ذلك الإفصاح.[2]

1. لمحة تاريخية حول الإفصاح:

إن تطور نظم الإفصاح كانت مواكبة إلى حد كبير لتطور الأنظمة المحاسبية، ففي المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبة وبالتحديد قبل ظهور الثورة الصناعية حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركات الأشخاص هي النموذج السائد في تلك الفترة، لم تكن هناك حاجة واضحة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم.[3]

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص ص189-190.

[2]- حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر و التوزيع، **الطبعة الأولى**، عمان، الأردن، 2003، ص 445.

[3]- محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2005، ص ص578-579.

ولو رجعنا إلى أواخر القرن الثامن عشر نجد أنه ظهرت علامات تطور جديدة في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعيه، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية والى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة كما أدى إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية.[1]

وخلال الفترة الممتدة بين 1929-1933 حدثت أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى وأدت تلك الأزمة إلى إفلاس الكثير من الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم مما تطلب الآمر اللجوء العديد منها إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس وخوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها وغالبا ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر من جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجئون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمدقق والإدارة وكثيرا ما كانت الأحكام تصدر ضد المدقق أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب.[2]

لم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، وبالتالي كانت كل شركة تختار ما تراه مناسبا من الطرائق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائجها وفق ما تراه الإدارة العليا مناسبا، ما اضطر المحاسب بقبول أي سياسة تمليها عليه الإدارة لكونه موظفا لديها، ومن جهة المدقق كان هو عليه الموافقة على بيانات تلك الإدارة طالما أنها لا تنطوي على الإخلال بالتوازن المحاسبي.[3]

ونتيجة لما سبق أخذت المنظمات المهنية الصغيرة تتحد مع بعضها البعض لتشكيل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي وتلعب دورا هاما في توجيه العمل وزيادة الوعي المحاسبي للمجتمع المالي ومحاولة توحيد الممارسات الجارية ووضع الضوابط للسلوك المهني، مما جعل المحاسب

---

(1)- عثمان زايد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ص 22.

(2)- **المرجع السابق**، ص 22.

(3)- القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2001، ص ص23-29.

يعتمد على توصيات مهنته لدى معالجة أي مشاكل في ممارسته المحاسبية دون التقيد بتعليمات الإدارة فقط، ومع اتساع قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير و القوائم المالية اشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع العريض إمكانية اتخاذ القرارات، حيث أصبحت قضية المبادئ المحاسبية قضية قومية تهز من مصالح المجتمع المالي وتنال تركيزا خاصا في الصحافة المالية واهتماما بالغا من قبل الدول.[1]

كما يعود ظهور مصطلح الإفصاح لأول مرة في منتصف القرن التاسع عشر في نطاق قوانين الشركات الإنجليزية أي أنه ظهر كقاعدة قانونية بالرغم من عدم وجود مبادئ للمحاسبة أو معايير للتدقيق وكذلك ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية أيضا كقاعدة قانونية في الثلث الأول من القرن العشرين.[2]

وفي ظل ظهور عدة أطراف جديدة لها مصالح حالية ومستقبلية في هذه الشركات، كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين...الخ، وهو ما طرح زيادة الطلب على المعلومات التي تساعدهم في تقييم أداء الشركات ومدى النجاح في إدارة واستثمار الأموال المتاحة وكذلك مراقبة الإدارة وكفاءتها في إدارة هذه الأموال، وهو ما استوجب انتقال الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها كنظام لمسك الدفاتر غايتها الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايتها الأساسية توفير المعلومات المناسبة والكافية لصنع القرارات، ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة، ارتقى شأن بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح والملائمة والمصداقية والقابلية للمقارنة وذلك على حساب مبادئ أخرى كمبدأ التحفظ و الموضوعية، التكلفة التاريخية.[3]

صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، وهي التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم والأدوات عززت من أهمية و دور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم محتوى المعلومات للتقارير والقوائم المالية، وقياس تكلفة المعلومات، من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، حيث فرض على المحاسبين إبلاء اهتمام أكبر خاصة للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق من نظرية المحفظة وفرضيات السوق المالي

---

(1)- **المرجع السابق**، ص ص23-29.

(2)-بكر إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الحادي والسبعون، العراق، 2008، ص 5.

(3)- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص 368.

الكفء، وهو ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية بعد أن أصبحت هذه الأخيرة مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين والمساهمين الحاليين و المرتقبين.[1]

إلا أن ما يمكن قوله في هذا الصدد أن التطورات التي شهدتها العقود الأخيرة في الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح في معظم دول العالم، لم تكن بنفس الوتيرة أو الشكل بسبب اختلافات العوامل البيئية السائدة، فمثلا في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفي العديد من الدول الأنجلوسكسونية حيث يلعب مصدر التمويل المتمثل غالبا في أسواق رأس المال دورا مهما في توفير التمويل اللازم للشركات المختلفة، كما أن توسع قاعدة الملكية لهذه الشركات بين عدد كبير من حملة الأسهم، جعل من مجموعات المستثمرين بهذه الدول عنصر ضغط أساسي على الشركات بأن تطور نظم الإفصاح لديها، حيث تتمكن من توفير المعلومات المطلوبة لهؤلاء المستخدمين بجودة عالية تساعد على ترشيد قراراتهم المتعلقة بالربحية.[2]

في حين دول أخرى مثل ألمانيا وفرنسا واليابان أين تمثل البنوك ومؤسسات الدولية والعائلات المالكة المصدر الرئيسي لتمويل الشركات وهي في الغالب في وضع قريب من تتبع نشاط الشركات وأوضاعها المالية، ما جعل الإفصاح بهذه الدول أقل تطورا.[3]

ويبقى مجال موضوع الافصاح في المحاسبة لا يزال في تطور مستمر، وموضوع الافصاح لا يزال يرتبط بقضيتين لم يتم حلهما وحسمهما بعد وهما:[4]

- القضية الأولى: ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفير المعلومات للمستخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين، ومثل هؤلاء المستخدمين من الصعوبة بما كان تحديدهم، كما أن عددهم واحتياجاتهم للإفصاح في تزايد مستمر وبشكل ملحوظ؛
- القضية الثانية: غالبا ما يكون من الصعوبة أو من المستحيل أن يتم تتبع عوائد وتكاليف الافصاحات، حيث أن تنوع وتشتت مجموعات المستخدمين وكيف تقوم كل مجموعة من

---

(1)- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 369.

(2)- محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 581.

(3)- **المرجع السابق**، ص 581.

(4)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 208.

المجموعات بالاستفادة من تلك الإفصاحات يضع بلا شك مشاكل مهمة عند تحديد العلاقة بين السبب (التكاليف) والأثر (العوائد).

هذا ويوجد هناك سببين رئيسيان مرتبطان بالناحية الاقتصادية والاجتماعية للإفصاح في التقارير المالية وهما:[1]

- تخفيض عدم التأكد من موردي رأس المال (المستثمرين والدائنين) بحيث يمكنهم استخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة.
- توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسات في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

وبوجه عام يتم عمل الإفصاحات لتوفير معلومات لتمكين متخذي القرار من اتخاذ قرارات رشيدة وللوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

2. مفهوم وطبيعة الإفصاح في القوائم المالية:

إن الإفصاح في المحاسبة يختص بكل ما له علاقة بالقوائم المالية من حيث محتواها من بنود ومعلومات كمية أو وصفية، وطريقة عرض هذه البنود وأسلوبها والمعلومات داخل كل قائمة، فضلا عن السياسات المحاسبية التي يتم إتباعها في القياس لتحديد قيمة كل بند، لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة وتخفيض حالة عدم التأكد لديهم عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل، وتمثل القوائم المالية الجانب الرئيسي من محتويات التقارير المالية.[2]

و يهدف تعريف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل معه فهم المعني المقصود، كما يفيد في تحديد الاتجاهات والموضوعات الرئيسية التي لها أهمية نظرا لتزايد الطلب علي المزيد من الإفصاح من قبل المستخدمين المختلفين للمعلومات،[3] إلا أنه لا يوجد تعريف

---

(1)- **المرجع السابق**، ص 208.

(2)- زكريا محمد الصادق، إبراهيم السيد عبيد، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية**، المؤتمر السنوي الرابع حول الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، قسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2007، ص ص15-22.

(3) - Wagdy Sharkas, **The Accounting framework: The Disclosure expansion**, The Chartered Accountants, (Sep 1982), P 209.

واضح ومتفق علية للإفصاح، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الإفصاح له مفهوما متغيرا، يختلف من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لأخر، نظرا لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، التي قد تشكل قوة ضغط على المؤسسة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات بالشكل الذي يؤثر علي مفهوم الإفصاح؛ حيث وردت له الكثير من المفاهيم من قبل المنظرين والمنظمات المهنية وقد اختلفت هذه المفاهيم تبعا للحقبة الزمنية التي ورد فيها ذلك التعريف فمثلا تعريف (Kohler) في كتابه قاموس المحاسبين بأنه تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو يتضمنها تقرير المدقق ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير.[1]

وقد تعرض بعض الباحثين إلى الغرض من توضيح المعلومات المالية فتطرقوا إلى مفهوم الإفصاح "بأنه نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها وذلك لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، إذ أن الفئات المختلفة تحتاج إلى المعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها".[2]

ويرى (حسين) أن مفهوم الإفصاح (Disclosure) " هو تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية " بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة ويشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية.[3]

كما يرى (السيد) بأن مفهوم الإفصاح هو عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ الواعي على اتخاذ قرارات رشيدة ويتم عرض تلك المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها أو قوائم إضافية، وتتضمن

---

(1)- بكر إبراهيم محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

(2)- خالد الخطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية في ظل معيار المحاسبي الدولي الأول**، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2002، ص 154.

(3)- حسين خشارمة، **مستوي الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن: معيار المحاسبة الدولي رقم 30 دراسة ميدانية**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 17، الأردن، 2003، ص 97.

القوائم المالية في ظل الإصدارات المحاسبية الجارية: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى قائمة الأرباح المحتجزة أو قائمة التغيرات في حقوق المساهمين.[1]

ويرى (الخطيب) بأن مفهوم الإفصاح عبارة عن المعلومات التي توصلت إليها الشركة بشكل تقارير وقوائم، وباعتبار المحاسبة نظاماً للمعلومات فإن من أهم أهدافها هي أن تقوم بتوفير المعلومات الملائمة لكل من يقوم بالاستفادة من التقارير من أجل الدقة في اتخاذ القرارات.[2]

أما مفهوم الإفصاح من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AAA) فجاء بأنه: " عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما و يتعلق ذلك بشكل و تصنيف المعلومات الواردة في القوائم و التقارير المالية و معاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم ".[3]

ويعد هذا المفهوم أكثر المفاهيم التي تلقى قبولا لدى المختصين، لكونه يظهر الإفصاح في عرض البيانات بشكل واضح كما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما من جهة ومن جهة أخرى يظهر هذا التعريف الإفصاح في توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار الملائم.

ووفقا للمادة الأولى من التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق السورية لعام 2005 فإن مفهوم الإفصاح: هو الكشف عن المعلومات التي تهم المستثمرين وتتضمَّنها البيانات المالية وتقارير مفتشي الحسابات والتي تؤثر في سعر الورقة المالية، ويجب أن يكون الكشف عاماً وللجمهور وليس فقط لحملة الأوراق المالية والمستثمرين وذلك من خلال الصحف اليومية وبصورة دورية مرتبطة بالسنة المالية للجهة ذات العلاقة أو بصورة فورية عند الحاجة أو عند حدوث معلومة جديدة.[4]

ولو رجعنا إلى جل المفاهيم السابقة نجد أنها ركزت على متطلبات عرض المعلومات من خلال القوائم والتقارير المالية للشركة، إلا أنه يجب الأخذ في عين الاعتبار أن الإفصاح قد يظهر المعلومات

---

(1)- أمين احمد السيد لطفي، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين: منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**، مجلة البحوث التجارية، مصر، حزيران 1993، ص ص 103-104.

(2)- خالد الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 155.

(3)- حسين مصطفى الهلالي، **معايير المحاسبة الدولية (الجذور، الحصاد، المستقبل)**، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006، ص 7.

(4)- الجمهورية العربية السورية، **التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية**، القرار رقم 3942، 2005، (المادة: 01)، ص 2. (تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2013/04/10، على الموقع الالكتروني: www.scfms.sy).

وفق متطلباته في القوائم والتقارير المالية، ولكنه في الواقع ما هو إلا تضليل، ولذلك يجب أن يكون المستثمر حذرا عند تحليل المعلومات لأن بعض الشركات تعطي مظهرا خداعا لمركزها المالي.

ومن جانب آخر نجد أن الإفصاح ينقسم بحسب طبيعة المعلومات الواردة فيه إلى إفصاح عن معلومات مالية (الإفصاح المالي)، والإفصاح عن معلومات غير مالية (الإفصاح غير المالي)، حيث يعتبر الإفصاح مالي إذا تعلق بتقديم معلومات عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويكون ذلك من خلال القوائم المالية المتمثلة في: قائمة المركز المالي، حساب النتائج (قائمة الدخل)، قائمة التدفق النقدي، قائمة تغيرات الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية.[1]

أما الإفصاح الغير المالي يعني نشر معلومات تتعلق بنشاط الشركة ومعلومات مسيريها وكبار المستثمرين فيها، ويكون ذلك من خلال وصف أنشطة الشركة الرئيسية وأماكنها الجغرافية والوضع التنافسي للشركة، وكذلك أسماء أعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين بأكثر من (5 %) من الأسهم المصدرة من قبل الشركة ...الخ، فهذه المعلومات ليست بهدف إظهار المركز المالي للشركة، ولكن بهدف إيضاح بعض النقاط المهمة التي يجب الاطلاع عليها من قبل المستثمرين.[2]

وفي هذا الإطار فإن الإفصاح عن المعلومات ليس فقط التزاما قانونيا للشركات المدرجة ولكن أيضا القناة الرئيسية للمستثمرين لتتبع ما لهم، وبالنسبة للهيئات التنظيمية للإشراف عليها، من هنا يجب على الشركات المدرجة تحمل المسؤولية عن صحة ودقة واكتمال المعلومات التي يفصح عنها، وتنص المادة 63 من قانون الأوراق المالية أن المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات المصدرة والشركات المدرجة وفقا للقانون يجب أن تكون أصيلة ودقيقة وكاملة، وان لا تحتوي على سجلات كاذبة وبيانات مضللة أو أي إغفال رئيسي عن حقيقة الوضع المالي للشركة، وبالتالي يجب على الشركات المدرجة مراعاة المبادئ التالية في الإفصاح عن المعلومات وهي:[3]

---

(1)- محمد قرباش، همام القوصي، **الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقا للتشريع السوري (مفهومه وأنواعه)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الرابع، سوريا، 2011، ص ص 252-253.

(2)- **المرجع السابق**، ص ص 252-253.

(3)- OECD, **Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China : Self-Assessment by the China securities regulatory commission**, OECD PUBLISHING, 2011, PP 51,52.

- مبدأ الأصالة: يجب أن يكون الهدف من المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات المدرجة متسقة وموحدة ولا يجوز تحتوي على سجلات مزورة.
- مبدأ الدقة: يجب أن تكون المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات المدرجة دقيقة وعدم استخدام عبارات غامضة أو بيانات مضللة التي تسبب الارتباك أو الشك.
- مبدأ اكتماله: يجب على الشركات المدرجة تفصح عن المعلومات ذات الصلة بالامتثال للقوانين واللوائح والقواعد التي تضعها المؤسسات التنظيمية للأوراق المالية والبورصات المنظمة للأسواق المالية دون أي سهو عن المعلومات الرئيسية.
- مبدأ الوقت المناسب: يجب على الشركات المدرجة بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدر ما هو ممكن دون تأخير.
- مبدأ الإنصاف: يجب على الشركات المدرجة معاملة جميع المستثمرين بنفس الطريقة ويجب ألا تكشف عن معلومات لبعض المستثمرين معينين فقط.

ويشير الباحث أن إلقاء الضوء على اتجاهات الفكر المحاسبي نحو مفهوم الإفصاح، نجد أن هناك تعددا في مستوياته التي يبنى على أساسها مفهوم الإفصاح، فهناك: مفهوم الإفصاح الكافي " Adequate Disclosure" والإفصاح العادل "Full Disclosure "والإفصاح الكامل "Fair Disclosure"، فالإفصاح الكافي (Adequate Disclosure) يعني الحد الأدنى من مقدار المعلومات الذي يجب الإفصاح عنها على نحو لا يجعل القوائم المالية مضللة (Misleading) أي أنه يجب عدم حذف أو كتمان أو إخفاء أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة للمستخدم العادي.

أما الإفصاح العادل (Full Disclosure) فانه يعتبر مطلبا أخلاقيا، فقد يوصي بأن المحاسبة والمعلومات الأخرى تكون غير متحيزة وموضوعية، حيث يتطلب الهدف الأخلاقي أن تكون هناك معاملة متكافئة لكافة متخذي القرارات والمستخدمين المرتقبين، وفيما يتعلق بالإفصاح الكامل (Fair Disclosure) فانه يعني أن تصميم وإعداد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة ووضوح جميع الأحداث والظروف و الحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على الشركة خلال الفترة،[1]أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وفي ظل هذا

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 217.

الهدف فإن مغزى الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات الموضوعية التي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون الواعون، والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم.[1]

ولا ريب أن نجد هذا الاختلاف حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية، ذلك أن هذا الاختلاف مصدره اختلاف المصالح للأطراف ذات العلاقة واختلاف الأهداف من استخدام البيانات المالية وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوي الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حد أدنى من الإفصاح، المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتك الأطراف.[2]

وبالرغم من وجود هذا الاختلاف حول معنى محدد للإفصاح، إلا أنه هناك اتفاق حول ضرورة الإفصاح باعتباره أداة المحاسبة لتوصيل المعلومات لمستخدميها، حيث أنه يعني ضرورة احتواء القوائم والتقارير المالية على جميع المعلومات المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة التي تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد ومن ثم اتخاذ قرار سليم غير مضلل وإن أي إخفاء أو تضليل لبعض المعلومات من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ قرار مغاير للأول.

وبالتالي يستخلص الباحث مما تقدم بأن الإفصاح نشر جميع المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها، والتي يتم نشرها من خلال القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعن أي تغير طرأ عليها، وذلك من أجل الاستفادة منها لتساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة لها باتخاذ القرارات المناسبة ولتحقيق الأهداف المرجوة؛ ومن ثم يعتبر الإفصاح أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام

---

[1]- محمود إبراهيم، عبد الستار الظاهر، **أثر الإفصاح المحاسبي على اتجاهات وسلوك المستثمرين، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلد الثالث والثلاثون، العدد مئة وأربعة، العراق، 2011، ص 120.

[2]- زيود لطيف وآخرون، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30 حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 28، العدد الثاني، سوريا، 2006، ص 197.

المحاسبي، ويجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بكاملها.

المطلب الثاني: الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح

توجد العديد من أساليب الإفصاح التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملاحقها، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، لأن استخدام أي من هذه الأساليب متوقف على نوعية وأهمية المعلومات، فقد نجد معلومات أساسية يجب أن تظهر ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية يتم إفصاح عنها ضمن الملاحق أو في الهوامش، بالإضافة إلى ذلك توجد معلومات مهمة ولكن لا يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم الأساسية نظرا لطبيعتها الوصفية،[1] ومنه يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام:[2]

- **الإفصاح من خلال القوائم المالية:**

حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

- **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها**

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابقة الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن

---

[1]- محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 583.

[2]- مجدي أحمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، ص 8.

المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.

- **المعلومات بين الأقواس**

ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين، الأصول المقيدة أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.

- **الملاحظات والهوامش:**

تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

- **التقارير والجداول الملحقة:**

وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.[1]

- **تقرير رئيس مجلس الإدارة:**

وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية، حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعد تقريراً سنوياً للعرض على المساهمين يشمل بوجه خاص، فضلاً عما تستوجب القوانين كما يلي:[2]

- نظرة شاملة عن أعمال الشركة ومركزها المالي؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 8.

[2]- جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رقم 4، فلسطين، جانفي 2007، ص ص 14-15.

- النظرة المستقبلية لنشاط الشركة خلال العام القادم؛
- أنشطة ونتائج أعمال الشركات التابعة إن وجدت؛
- نبذة عن التغييرات في الهيكل الرئيسي لرأس المال بالشركة؛
- مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

- **تقرير المراجع الخارجي:**[1]

يعد تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة ولذلك أن التقرير المعد يوجه للجهة التي قامت بتعين المدقق وهي الهيئة العامة للمساهمين.

ويتم ذلك من خلال الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ليتمكن المدقق من استخلاص الاستنتاجات التي يبنى عليها راية في البنود المحاسبية التي وردت في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وإبراز قضايا هامة في المرحلة النهائية لعملية التدقيق مثل:

- الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
- تقييم مخاطر المؤسسة المستمرة.
- تقييم قرارات الإدارة.
- تقييم العرض العادل للبيانات المالية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح بالقوائم المالية

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليست عملية عشوائية بل توحيد العديد من العوامل التي تتداخل فيما بينها لتخرج بمحددات من شأنها أن تأثر على عملية الإفصاح في القوائم والتقارير المالية وتبرز هذه العوامل من خلال عوامل البيئة السائدة في كل دولة من عوامل اقتصادية، سياسية، مالية، ثقافية و درجة مستوى التعليم بهذه الدولة، إضافة إلى اختلاف الشركات فيما بينها من

[1]- مجدي أحمد الجعبرى، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

حيث النشاط والحجم و مصادر التمويل، و خاصة الشكل القانوني، وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، و أخيرا هناك عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها و يتضح ذلك فيما يلي:[1]

1. عوامل تتعلق بطبيعة واحتياجات المستخدمين من المعلومات:

لا شك أن طبيعة واحتياجات المستخدمين بأنواعهم للقوائم و التقارير المالية تختلف أولا فيما بينهم، ثم ثانيا تختلف على المستوى الدولي حسب طبيعة و نوعية النظام الاقتصادي و السياسي السائد في كل دولة،[2] حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها و أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة.[3]

وتجدر الإشارة إلى أن مجال ومدى الإفصاح بالقوائم المالية أخذ في التوسع في الآونة الأخيرة نتيجة للتحول السريع نحو عولمة الأنشطة التجارية و الاستثمارية، الذي ألزم الشركات بزيادة الإفصاح و نوعيته، إذ أصبحت هذه الشركات خاصة منها "الشركات المساهمة" مطالبة بالإفصاح، ليس فقط أمام المستثمرين المقرضين بل امتد ذلك ليشمل المستهلكين والموردين و العمال و اتحاداتهم و هو ما فرض على الشركات تقديم معلومات أكثر لخدمة أغراض كل هذه الفئات.[4]

وبهذا نستطيع القول بأن موضوع الإفصاح يصادف العديد من المشاكل أمام توسع قائمة مستخدمي القوائم المالية وتباين الغرض منها، إلى جانب عدم وجود إطار نظري موحد يحكم عملية توسع قاعدة الإفصاح ومجاله.

---

(1)- ناصر دادي عدون، معراج هواري، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، ص 8.

(2)- محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 586.

(3)- ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

(4)- محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص587-588.

2. عوامل بيئية:

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية، و عوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها،[1] ولذلك توجد معايير الإفصاح التي تختلف حسب مداخل التنظيم المحاسبي المتبنى من طرف كل دولة، فالدولة التي تتبنى المدخل القانوني نجد فيها أن خطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية وهي مدارة من مجلس وطني يكون تابع للحكومة، فعلى سبيل المثال: في فرنسا تحتوي الخطة الوطنية على ثلاث أنواع من المعايير، معايير إجرامية، معايير للقياس ومعايير للإفصاح، حيث تهتم هذه الأخيرة بعملية وصف و نشر وعرض المعلومات و الأحداث بالقوائم و التقارير المالية لكل الشركات.[2]

أما الدول التي تتبنى المدخل الذاتي فإن المنظمات و هيئات تداول الأوراق المالية تلعب دورا مهما في تحديد درجة الإفصاح و معاييره، فعلى مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، تمثل هيئة تبادل الأوراق المالية و هي إحدى الهيئات الحكومية تم إنشاؤها سنة 1934، و ذلك في أعقاب تطبيق قانون تداول الأوراق المالية و تنظيم أسواقها و الذي صدر عام 1933، تلزم الهيئة شركات المساهمة المسجلة بالبورصة و التي لها حق تداول أسهمها بها تقديم نوعين من التقارير الدورية ، بغرض التأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية، و هما التقارير السنوية و التقارير الربع سنوية، ثم فوضت لاحقا بورصة الولايات المتحدة الأمريكية عملية تطوير المبادئ المحاسبية إلى منظمات مهنية و هي (مجلس معايير المحاسبة المالية) والذي يعتبر منظمة مستقلة تأسست عام 1973 و تختص بدراسة بحث و وضع المعايير المحاسبية المختصة بعرض وتقديم التقارير المالية.[3]

أما على مستوى المملكة المتحدة فقد لعب قانون الشركات و هيئة تبادل الأوراق المالية دورا هاما في التأثير على ممارسات الإفصاح و تعتبر هيئة الأوراق المالية بالمملكة المتحدة أهم المنظمات تأثيرا على عملية الإفصاح المحاسبي و تتمتع بسلطة وضع قواعد الإفصاح التي تعتبر ملزمة لكل شركات المساهمة، و يمكن تفسير التأثير المهم لهيئة تبادل الأوراق المالية في الو.م.أ و هيئة تبادل الأوراق

---

(1)- ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

(2)- محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 588-590.

(3)- **المرجع السابق**، ص ص588-590.

المالية في المملكة المتحدة، في التنافس الكبير بين الشركات للحصول على الموارد المالية التي توفرها الأسواق المالية، هذه الأخيرة التي أصبحت تملي مستويات عالية من الإفصاح المحاسبي التي يجب تبنيها من طرف هذه الشركات لجلب مساهمين و دائنين جدد، وتبقى العوامل المؤثرة على باقي الدول وخصوصا منها النامية فيما يتعلق بعمليات الإفصاح غالبا ما تكون مزيجا بين المنظمات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.[1]

3. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

وهنا نذكر مجموعة من العوامل التي ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل: حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:[2]

- **حجم المشروع (مجموع الأصول):** يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

  وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.
- **عدد المساهمين:** وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.
- **تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:** وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

---

[1]- **المرجع السابق**، ص ص 588-590.

[2]- ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 8-9.

- **المراجع الخارجي:** ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.

المطلب الرابع: ضرورة تحقيق الشفافية والإفصاح في القوائم المالية

إن اتجاهات تحرير سوق رأس المال التي أدت إلى انتهاك متزايد للأسواق المالية قد عظمت الحاجة إلى المعلومات كوسيلة لضمان الاستقرار المالي، وبينما تزايدت درجات تحرير السوق المالي وسوق رأس المال في التسعينات، كانت هناك ضغوط هائلة لمتطلب المعلومات المفيدة في كل من القطاعات المالية والخاصة، كما أن متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح أصبحت تملي الآن وجود نوعية ومقدارا معين من المعلومات يتوجب توفيره للمشاركين بالسوق بالإضافة للجمهور العام، وباعتبار أن ذلك المتطلب ضروريا لتعزيز استقرار السوق فان السلطات المختصة أيضا ترى أن جودة المعلومات لها الأولوية الأعلى، ومتى تم تحسين صورة المعلومات فان المؤسسات سوف تبذل جهدها نحو تحسين نظم المعلومات الداخلية بها من اجل تطوير سمعة طيبة من خلال توفير معلومات ذات صورة جيدة.[1]

وتعد القدرة على إعداد ونقل ونشر هذه المعلومات وتوصيلها من أهم الأمور في الوقت الحالي، حيث تعتبر الشفافية والإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث، باعتبارنا في عصر المعلومات، ويقصد بالشفافية قيام المؤسسة أو الجهة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين، وأصحاب الحصص، والمتعاملين في السوق، واتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات ما عدا تلك التي يكون من شأنها الاضرار بصالح المؤسسة،[2] فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على ان تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص201-202.

[2]- مصطفى السعدي، **مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، جمعية المحاسب ومدققين الحسابات، الملتقى الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة**، الإمارات المتحدة العربية، يومي 4 و5 ديسمبر 2007، ص 15.

وفي هذا المجال يرى الباحث أنه يجب التفرقة بين الافصاح والشفافية، حيث أن هذه الاخيرة أكثر عمومية، اذ أن الشفافية ليست هدفا في حد ذاتها بل وسيلة لاظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها، لأن هناك تكلفة تقترن بتوفير المعلومات الدقيقة، وهناك سعي نحو التوفيق في التكلفة المرتفعة لتجميع المعلومات وتحليلها واستخدامها، وبين الحاجة للافصاح عن المعلومة لخدمة مصالح مختلفة الاطراف.

كما يشير مصطلح الشفافية إلى مبدأ خلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات (عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة) قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، أما الإفصاح فهو يشير إلى العملية أو المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات وجعل قرارات السياسية معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب وجعلها ظاهرة واضحة، وهناك مصطلح رئيسي مرتبط بالشفافية والإفصاح وهو المساءلة المحاسبية والذي يشير إلى حاجة المشاركين بالسوق بمن فيهم السلطات إلى تبرير تصرفاتهم وسياساتهم وقبول المسئولية الخاصة بقراراتهم ونتائجها المترتبة عليها.[1]

ويعتبر مصطلح الشفافية مفهوما أساسيا وضروريا لتطبيق مفهوم المساءلة المحاسبية والتي يتعين تحملها عن طريق المجموعات الرئيسية للمشاركين بالسوق والمقرضين والمقترضين ومصدري الأسهم والمستثمرين بالإضافة إلى السلطات الوطنية أو المؤسسات المالية الدولية.[2]

وقد أصبحت مصطلحات الشفافية والإفصاح والمساءلة المحاسبية موضوعات جدلية خضعت للعديد من المناقشات في الفكر المحاسبي والاقتصادي عبر العقود السابقة، وقد أصبح واضعو السياسة معتادين على السرية والخصوصية والتي كان ينظر إليها على أنها جزء مكمل ضروري لممارسة القوة مع عائد إضافي من إخفاء عدم كفاءة واضعي السياسة، ومع ذلك فإن السرية أيضا تمنع من إظهار الآثار المرغوبة للسياسات، وأن اقتصاد العالم المتغير وتدفقاته النقدية التي ترتب عليها التدويل والاعتماد المتبادل بشكل متعاظم قد وضعت قضية الشفافية والانفتاح في مقدمة وضع السياسة الاقتصادية، حيث أن هناك اعترافا متزايدا من الحكومات الوطنية متضمنة البنوك المركزية إبان الشفافية أو وضوح السياسة من شانها تحسين إمكانية التنبؤ ومن ثم كفاءة قرارات السياسة، وان الشفافية تجبر المؤسسات على مواجهة حقيقة المواقف وتجعل المختصين أكثر حرصا على تحمل مسئولياتهم، ولا سيما إذا عرفوا كيف

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 202.

[2]- **المرجع السابق**، ص 202.

يقومون بتبرير وجهات نظرهم وقراراتهم، ومن ثم تشجيع إجراء التعديلات على السياسة في التوقيت المناسب.[1]

لقد كشفت الأزمات العالمية والانحرافات التي تحدث في الشركات الكبرى، الحاجة الماسة الى تدعيم مفاهيم الافصاح والشفافية والمساءلة المحاسبية، لأن اعتماد الشفافية أدى الى افتقاد المساءلة، وكلاهما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي سواء في الشركات أو على مستوى الدولة، وذلك من خلال الحاجة الى تبرير السلوكيات والسياسات المتبعة من طرف الأعوان الاقتصاديين بما فيه السلطات، ومدى قبول المسؤولين بالقرارات والنتائج المتوصل اليها.[2]

معنى ذلك أن الشفافية والمساءلة تحسنان من نوعية اتخاذ القرار في كافة المؤسسات سواء تلك المرتبطة بوضع السياسة أو تلك التي تعتمد قراراتها على فهم والتنبؤ بالقرارات المستقبلية لمؤسسات وضع السياسة، فإذا ما كانت الأعمال والقرارات مرئية وقابلة للفهم فسوف تنخفض تكاليف المتابعة والرقابة، حيث سوف يكون الجمهور العام ذا قدرة أفضل على متابعة مؤسسات القطاع العام، وبالمثل يقوم المساهمون والعاملون بمتابعة إدارة الشركة، والدائنون بمتابعة المقرضون، والمودعون بمتابعة البنوك، ومن ثم فان القرارات غير السليمة لن تمر بدون ملاحظة أو مساءلة، وبالتالي فان الشفافية تعزز من المساءلة المحاسبية عن طريق تسهيل عملية المتابعة، كما أن المساءلة المحاسبية بدورها تدعم الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء للتحقق من أن مبررات تصرفاتهم قد تم توضيحها وفهمها على نحو ملائم.[3]

كما أن الشفافية والمساءلة المحاسبية لا تعتبران نهاية في حد ذاتهما حيث أنهما مصممان للمساعدة على زيادة الأداء الاقتصادي وقد تحسنان من تفعيل الأسواق المالية الدولية عن طريق تعزيز جودة عملية اتخاذ القرار وإدارة المخاطر لكافة المشاركين بالسوق، إلا أنهما ليسا الدواء والشفاء الكامل لكفاءة الأمراض الاقتصادية، فالشفافية على وجه التحديد لن تغير من طبيعة المخاطر الكامنة في النظم المالية، وقد لا تمنع حدوث الأزمات المالية وإنما قد تلطف أو تخفف من ردة فعل المشاركين بالسوق للأخبار

---

(1)- **المرجع السابق**، ص 203.

(2)- مصطفى السعدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 6.

(3)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 203.

السيئة، كما أن الشفافية تساعدهم على توقع الأخبار السيئة والتحفظ عليها ومن ثم فإنها تخفف من احتمال حالات الذعر والعدوى.[1]

تجدر الإشارة إلى أنه يوجد تفرعين ثنائيين للشفافية وسرية المعلومات، فالتخفيف من سرية المعلومات الخاصة قد تعطي للمنافسين ميزة غير عادلة، تلك هي الحقيقة التي تعوق المشاركين بالسوق من الحصول على الإفصاح الكامل، وبالمثل فان الجهات الرقابية كثيرا ما تحصل على معلومات سرية من المؤسسات، وان نشر تلك المعلومات قد يكون له مضامين جوهرية على السوق، ففي مثل تلك الظروف قد ترفض المؤسسات توفير المعلومات الحساسة المهمة بدون شرط إفشاء سرية العميل، ومع ذلك فان الشفافية الشاملة والإفصاح الكامل تساهمان في تحديد نظام الشفافية الذي سيكون مفيدا تماما لكامل المشاركين بالسوق.[2]

وكخلاصة لما سبق نجد أن متطلب توفير معلومات تتسم بالشفافية والنفعية مرتبط بالمشاركين بالسوق وصفقاتهم التي تعتبر أمرا أساسيا من أجل سوق منظم وكفء، كما أنه أحد أكثر الشروط المهمة مسبقا لغرض تفعيل كفاءة سوق رأس المال، وأن الأسواق في حد ذاتها قد لا تولد مستويات كافية من الإفصاح، حيث أن قوى السوق سوف توازن بين العوائد والتكاليف الحدية للإفصاح عن المعلومات الإضافية وقد لا تكون النتيجة النهائية هي ما يحتاجه المشاركون بالسوق بالفعل.

المبحث الثاني: الهيئات القانونية والتنظيمية المشرفة على عملية الافصاح في القوائم المالية

لقد مضى على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (33) عاما، وكان ملبيا لاحتياجات الوضع الاقتصادي والمحاسبي في مرحلة الثمانينيات والتسعينات من القرن العشرين، وقد شهد العالم والجزائر بشكل خاص تغيرات كبيرة في العقد الأول من القرن الواحد والعشرين، المتمثلة بالانفتاح الاقتصادي واستقطاب الاستثمار الأجنبي في إطار الشراكة الأورومتوسطية، التي ألزمت تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي بصدور القانون رقم 07-11 في سنة 2007.

وانسجاما مع الهدف الرئيسي لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة في توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية الملائمة على المستوى الدولي، سعى مجلس المحاسبة الوطني على

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 204.

[2]- **المرجع السابق**، ص 204.

السير في منحى التوحيد المحاسبي في الجزائر عن طريق توحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية والتقارير المالية الملائمة للمقارنة بين مؤسسات القطاع العام والمختلط والخاص، مع مراعاة التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وللارتقاء بمستوى المحاسبة في الجزائر وخدمة الاقتصاد الوطني، وجعل التقارير المالية تلبي احتياجات الوحدة الاقتصادية، ومستخدمي التقارير المالية، والجهاز الضريبي، فضلا عن كونه يتناول مفاهيم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: منهجية الانتقال نحو تجربة الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي تغييرا كليا للمرجعية الذي لا يقتصر فقط على ممارسة بسيطة للإصلاح المحاسبي، كون أن هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية (المعايير المحاسبية الدولية، معايير التقارير المالية الدولية)، وأنه لا يقتصر فقط على تغيير مدونة الحسابات، فالنظام المحاسبي المالي قد أدخل تغييرات جذرية على مستوى التعاريف، المفاهيم، نظم التقييم والتقييد المحاسبي، بالإضافة إلى طبيعة إعداد القوائم المالية وفحواها.

1. كيفية تسيير التغيرات التي أحدثها تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن نجاح المؤسسات المعنية بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي حول كيفية تسيير انتقالها بالشكل المطلوب، لا بد من أن يسبقه مرحلة التشخيص المبدئي لنظامها الذي سيكشف آثار والتداعيات الهامة فيما يتعلق بالإجراءات، والأنظمة الرقابية داخل المؤسسة في إطار الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وتجدر الإشارة إلى أن مرحلة التشخيص أو التقييم يجب أن تكون مدعومة باتصال داخلي يتكيف حسب طبيعة كل مؤسسة، وذلك من ناحية العمل على توعية الإطارات والعاملين فيها برهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكل ذلك يدخل في إطار إشعارهم بالتغيرات التنظيمية والمحاسبية التي أحدثها تطبيق هذا النظام، وعليه يجب على طاقم العمل المكلف بمهام تسيير هذه التغيرات ضبط خطة عمل لتحديد متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويكون لهم دور إرشادي وبذل كل جهدهم في تعميمه

من أجل أن يدرك كل المتعاملين دورهم في نجاح مرحلة التحول للانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي.[1]

وفي هذا الصدد فان النشاط الذي يجب أن يحظى بالأولوية يتعلق أساسا بالتكوين والشعور بالمسؤولية في تحقيق الانتقال للنظام المحاسبي المالي من كل جوانبه، ويستلزم أن يتكيف مع حجم ومتطلبات كل مؤسسة، وهذا ما يشكل الركيزة الأساسية للتغيير خصوصا من جانب نظام المعلومة المتعلقة بإصدار القوائم المالية، وحتى تستطيع المؤسسات تسيير هذه التغيرات عليها أن تحرص على تحقيق المتطلبات التالية:[2]

- المتطلبات التي أقرها المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 افريل 2009؛
- تلك التي تتضمن تنفيذ النظام المحاسبي المالي، خصوصا فيما يتعلق بتسيير التثبيتات المادية والمعنوية، الوسائل المالية ...الخ؛
- تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية للنظام المحاسبي المالي؛
- احترام المفاهيم، خصوصا قابلية المقارنة، المعيار الهام للمعلومة ....الخ.

إن مرحلة الانتقال تتطلب من طاقم العمل المشرف على عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، تكوين ملف كامل ووحيد خاص بكل العمليات المتعلقة بالانتقال (التحويل، إعادة المعالجة) أو كل خيار أو توجه يمكن أن تراه المؤسسة مناسب لها، ولهذا يطلب أن يتكون هذا الملف حسب حالة وطبيعة كل مؤسسة من الآتي:[3]

- مختلف الدراسات التي تم إجراءها من قبل المؤسسة (التقييمات، عناصر الاستثمارات، ...الخ)
- تفسيرات حول خيار إعادة المعالجة المطبقة على مختلف الأقسام
- سجلات التحويل وإعادة التحويل المعالجة المستعملة للاحتفاظ بآثار حركات الحسابات الحاصلة.

---

[1]- وزارة المالية، **المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة حول تطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**، الصادرة بتاريخ 09 أكتوبر 2010، ص 3.

[2]- **المرجع السابق**، ص 3.

[3]- **المرجع السابق**، ص 4.

- ومن هنا يعد الانتقال للنظام المحاسبي المالي مشروعا مؤسساتي ذو أهمية كبيرة يتعدى الرهانات المحاسبية البحتة، كونه يتضمن إلزامية تلبية المتطلبات الهامة المتعلقة بالتقييم، العرض والتقييد المحاسبي.

ولو رجعنا إلى محتوى المادة (11) من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي نجد أنها تبين أن المؤسسة مسئولة عن تحديد الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على سواء.

وبالتالي فان المشرع الجزائري نجد أنه من خلال هذه المادة كان يهدف إلى الوصول للانتقال أو التحويل الناجح لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال ضرورة وضع منهجية لتسيير الكيان بطريقة تسمح له بتعبئة قوية لمجمل وظائف المؤسسة، وتحديد إدارة المؤسسة لأهدافها بشكل واضح والآجال المزمع التقيد بها من أجل تحقيقها، أما فيما يتعلق بالمؤسسات الأم والتي تملك فروع لها تكون مطالبة بتحقيق تنسيق بشكل دقيق بين فروعها، كل ذلك سيمكن المؤسسة من اكتساب تنظيم محاسبي يحقق أهداف المادة السابقة من القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.[1]

وكخلاصة لما سبق يرى الباحث أن تحقيق هذا الانتقال سيختلف بطبيعة الحال من مؤسسة إلى أخرى لاعتبارات نذكر منها: حجم الكيان، ومدى الجدية المتخذة من قبل طاقم المديرية العامة والهياكل الداخلية ومشاركتهم في تحقيق مرحلة الانتقال بشكل المطلوب يضمن وجود تنظيم محاسبي داخل المؤسسة يستجيب للأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة، وكذا بإشراك مهنيين داخليين أو خارجيين يكون لهم مؤهلات ومرجعية حول المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

2. التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي:

لو رجعنا إلى نص التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في سنة 2009، نجد أنها قد وضعت بعض الإجراءات لتنفيذ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وأوضحت أنه على الكيانات (المؤسسات) أن تحضر وتعرض قوائمها المالية الخاصة بالسنة المالية 2010 كما لو كان الكيان دائما يعدها طبقا للأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب أن تطبق هذه الأحكام الجديدة بصفة رجعية، إلا

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 11)، ص 4.

إذا كان مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات المالية السابقة بشكل معقول لا يمكن تحديده، وبالتالي يجب على هذه المؤسسات التقيد بالإجراءات التالية:[1]

- إعداد ميزانية افتتاحية في أول جانفي 2010 طبقا للنظام المحاسبي المالي؛
- إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 بهدف ضمان مطابقتها للقوائم المالية لسنة 2010 المعروضة وفقا للتنظيم الجديد، وتحقيق قابلية المقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009؛
- تقييد في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجات المفروضة بفعل أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة.

إن هذا التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، يجب أن يكون محل معاينة من قبل محافظ (أو محافظي حسابات) لبعض الكيانات التي تخضع للرقابة القانونية لهم في إطار انجاز مهامهم طبقا لأحكام المادة (03) من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، ويكون ذلك من خلال وضع حيز لتنفيذ الإجراءات الملائمة.[2]

ومن هنا يكون محافظ الحسابات ملزم بإبداء رأيه حول الميزانية الافتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 بمعزل عن رأيه حول إعداد الميزانية التي تم ضبطها بخصوص سنة المنتهية 31 ديسمبر 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني، كما يبدي رأيه حول جميع التحفظات الخاصة التي يرى أنها ملزمة في هذا الإطار.[3]

وفي هذا الصدد وضعت وزارة المالية مذكرة منهجية تشرح فيها بالتفصيل كيفية الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي وتطبيق أحكام التعليمة الوزارية رقم 02 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي

---

[1]- وزارة المالية، التعليمة الوزارية رقم (02)، الصادرة بتاريخ: 2009/10/29، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**، ص 4.

[2]- وزارة المالية، المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة حول تطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[3]- **المرجع السابق**، ص 10.

المالي، كون أن هذا الانتقال أو التحويل يطرح بسبب خصوصيته بعض القضايا والتساؤلات لدى معدي القوائم المالية، وعليه تم اقتراح مجموعة من الوسائل والخطوات المناسبة التي ستساعد المؤسسات على تطبيقها بطرق جيدة، لضمان تعميم تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجمل المؤسسات من خلال إتباع الإجراءات التالية:[1]

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم؛
- إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي؛
- تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي؛
- إعداد جدول مطابقة بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي؛
- إعداد سجل تحويل أرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (اختياري)
- انجاز تشخيص ودراسة للآثار ؛
- تنفيذ إعادة المعالجات التي اقرها النظام المحاسبي المالي والتعليمة الوزارة رقم (02) الصادرة عن وزارة المالية؛
- إعداد ميزان المراجعة (بعد الجرد) والميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات والتعديلات.

المطلب الثاني: لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة كهيئة تنظيمية مشرفة على عملية الإفصاح في القوائم المالية

يتعين على الشركات التي لديها قيم مسعرة في البورصة أن تقوم، عملا بأحكام النظام رقم 2000-2 المؤرخ في 20 يناير سنة 2000 بإيداع معلومات دورية ودائمة لدى لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها وشركة تسيير بورصة القيم، وتنشر هذه المعلومات عن طريق الصحافة، وتخص هذه المعلومات

[1]- وزارة المالية، المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة حول تطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

القوائم المالية السنوية والسداسية وكذلك رأي محافظ أو محافظي الحسابات في مدى صحة هذه الكشوف وانتظامها.[1]

وزيادة على ذلك، فإن المعلومات الدائمة تتعلق بكل معلومة مهمة أو أي حدث يخص نشاط الشركة أو وضعيتها المالية ولهذا السبب، يتعين على الشركات المسعرة في البورصة أن تعمل على بذل جهود إضافية وتقوم بالمبادرات من خلال تنظيم اجتماعات إعلامية ونشر حوارات وإعلانات مالية ورسائل المساهمين وكذلك من خلال التحيين المنتظم لمواقع الويب على شبكة الإنترنت، وذلك عند نشر الكشوف المالية وغيرها من الأحداث ذات الدلالة في حياة الشركة.[2]

1. تعريف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (COSOB):

نصب المشرع الجزائري لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها على هرم السوق المالية، و أوكل لها مهمة السهر على حماية السوق وحماية المستثمرين والمدخرين فيها، لضمان سيرها بشكل جيد يمنح لها تنفيذ مهامها على أحسن وجه، كما خول لها المشرع عدة صلاحيات وسلطات تسمح لها بتنظيم السوق المالي ومراقبته بكل استقلالية عن السلطة التنفيذية، التي تسمح لها بسن تقنيات من أجل تنظيم سوق القيم المنقولة، وبذلك فان لهذه اللجنة سلطة تنظيمية تعطي لها الحرية في تحديد نطاق الافصاحات الواجب نشرها للجمهور، وكذا الوسائل والطرق التي تسمح بالوصول إلى المعلومات المالية والاستفادة منها.

وبالتالي يمكن تعريف لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة بأنها سلطة ضبط مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية والقانونية، أنشئت بموجب المرسوم المالي التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو 1993 والمتعلق بالقيم المنقولة وبدأت نشاطها الفعلي في فيفري 1996.

ومن خلال التعريف السابق يظهر أن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها أصبح لها مهمة ضبط السوق المالية، وهنا يجب أن نشير الى أن مصطلح الضبط أصبح ضرورة حتمية يجب على الدول تبنيها لتنمية أسواقها وتفتحها على الأسواق العالمية، ولقد عرف الاستاذ جوبارت (JOBART) مصطلح الضبط

---

(1)- Commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (COSOB), **Rapport annuel COSOB 2010**, P 83. (Consulté du : 12/04/2014, sur le lien : http://www.cosob.org).

(2)-**IBID**, P 33.

بأنه:[1] "هو الشكل الجديد للقانون الذي يسعى بوسائل مرنة إلى حث وتوجيه وملائمة السلوك الاجتماعي في مجال يجب فيه التوفيق بين مصالح متعارضة لضمان نوع من الاستقرار"، وبالتالي فان الهدف من الضبط هو تحقيق الاستقرار وضمان السير الجيد، هذا ما جعل لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها لها صلاحية سن القاعدة القانونية وتنظيم السوق بقواعد مهنية، لتخرج بذلك عن التصنيف التقليدي للهيئات الإدارية.

2. مهام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها(COSOB):

تتمثل مهمة لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة في تنظيم ومراقبة سوق القيم المنقولة وذلك من خلال الحرص على:[2]

- حماية المستثمرين في القيم المنقولة: تسهر اللجنة على حماية المدخرين بتسليم تأشيرة على المذكرة الإعلامية التي بعدها كل مصدر يلجأ للادخار علنا عند إصداره قيما منقولة، عند إدخال سندات في البورصة أو عند عملية عرض عمومي لا تخضع لرقابة اللجنة، المنتوجات المالية المتداولة في السوق التي هي تحت سلطة بنك الجزائر؛
- تنظيم السوق: تحدد لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها قواعد سير البورصة، وتكلف بسن القواعد المتصلة بما يأتي، بواسطة نظم:

✓ شروط قبول القيم المنقولة للتداول في البورصة.

✓ شروط التداول في بورصة القيم المنقولة.

✓ تنظيم عمليات المقاصة.

- مراقبة السوق: وتتمثل المهمة الرئيسية من مراقبة السوق في ضمان نزاهة سوق القيم المنقولة وشفافيتها من خلال رقابة نشاطات الوسطاء في عمليات البورصة، وشركة تسيير بورصة القيم المنقولة، والمؤتمن المركزي للسندات، وهيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة، وبهذه الصفة

---

[1]- Jobart J.CH, **Essai de définition du concept de régulation : de l'histoire des sciences aux usages du droit**, Revenue de la recherche juridique, N° 01, 2004, P 33.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الحادي عشر، الصادرة بتاريخ 19 فيفري 2003، **المتضمنة القانون رقم 03-04 المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم،** (المادة: 14، 15)، ص ص 23-24.

تقدم لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها تقريرا سنويا عن نشاط سوق القيم المنقولة الى الحكومة، وتسمح هذه المراقبة لسلطة ضبط السوق بالتأكد من:

- ✓ رؤوس الأموال التي يمكن إستثمارها في عمليات البورصة
- ✓ إعتماد الوسطاء في عمليات البورصة والقواعد المهنية التي تطبق عليهما
- ✓ نطاق مسؤولية الوسطاء ومحتواها والضمانات التي يجب الايفاء بها تجاه زبائنهم،
- ✓ الشروط والقواعد التي تحكم العلاقات بين المؤتمن المركزي على السندات والمستفيدين من خدماته
- ✓ القواعد المتعلقة بحفظ وتسيير وإدارة الحسابات الجارية للسندات
- ✓ القواعد المتعلقة بتسيير نظام التسوية وتسليم السندات
- ✓ شروط التأهيل وممارسة نشاط حفظ وإدارة السندات.

3. علاقة لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة مع مندوبي الحسابات:

باعتبار أنه ليس من الهين على لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة أن تحقق (Vérifier) بصفة دائمة في كل المعلومات التي يتم إبلاغها بها، فإنها ترتكز على أعمال مندوبي الحسابات، وذلك بفعل تخصصهم وخبرتهم في هذا الميدان، وبالتالي يمكن للجنة أن تستعين بخدمات مندوبي الحسابات عند اجراء التحقيقات (Vérifications) أو التصحيحات التي تبدو لها لازمة وضرورية.

ويقوم مندوبي الحسابات بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وبمراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة في قوائمها المالية، فإذا لم يظهر مندوب الحسابات استعدادا لذلك والقيام بالمهام المنوط به بكفاءة، يمكن انهاء مهامه بناءا على طلب من المساهمين.[1]

وفي هذا الصدد فان عمل لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة لا يتوقف على مراقبة مدى قيام مندوب الحسابات بمهامه الرقابية، بل يمكن لرئيس لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة في حالة وقوع

[1]- الأمر رقم 75-59 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1975، **الذي يتضمن القانون التجاري**، (المادة: 715 مكرر4)، ص 188.

عمل يخالف الأحكام التشريعية أو التنظيمية ومن شأنها الأضرار بحقوق المستثمرين في القيم المنقولة، أن يتقدم بطلب إلى المحكمة للامتثال لهذه الأحكام ووضع حد للمخالفة أو ابطال أثرها.[1]

وبذلك يتضح جليا أن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها تتأكد من مدى تنفيذ المهمة الرقابية (Mission Censoriale) التي تقع على مندوبي الحسابات وتسهر على تحقيق ذلك أيضا، وفي هذا الإطار يمكن للجنة إذا ما لاحظت أي خلل (Anomalie) أو عدم انتظام (Irrégularété) في حسابات الشركة التي لجأت إلى الدعوة العلنية للادخار، فإنها تستعين بخبراء من أجل إجراء تدقيقات أو تحقيقات معمقة في هذا الشأن.

فحسب نص المادة 37 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم، تجري لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة قصد ضمان تنفيذ مهمتها في مجال المراقبة والرقابة، تحقيقات لدى الشركات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية للإدخار والبنوك والمؤسسات المالية والوسطاء في عمليات البورصة ولدى الأشخاص الذين يقدمون مساهماتهم في العمليات الخاصة بالقيم المنقولة أو يتولون إدارة حافظة سندات مالية، وفي هذا الإطار فان اللجنة تستعين بخبير يسند اليه القيام بمهام التدقيق والتثبت حول صدق المعلومة الموفرة من طرف الشركات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية للادخار.

من خلال نص المادة السابق يتضح بأن هذا الاجراء من شانه حماية حملة القيم المنقولة، كما يشكل بيانا أو برهانا على حذر وحيطة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها من المعلومات الموفرة والمقدمة من طرف الشركات أو الهيئات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية للادخار، حيث أنه يجب على اللجنة أن تكون حاضرة للتصدي للانحرافات المحتمل وقوعها في مجال الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية للشركة، خصوصا أن هذه المعلومات لا تخص حملة القيم المنقولة وفقط، بل موجه لجمهور واسع من المدخرين.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن التعاون بين لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها ومندوبي الحسابات يستحق تعزيزه، لكون أن هاذين الجهازين لهما مهام مماثلة (Missions Voisines) وهدف واحد

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والثلاثون، الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993، **المتضمنة للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم**، (المادة: 40)، ص 8.

يجمعهما، لأن كلاهما مكلفان بمراقبة المعلومات المالية المفصح عنها من خلال القوائم والتقارير المالية للشركة لمصلحة المساهمين والجمهور بشكل عام.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي ومتطلبات الافصاح وفق لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة

طبقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي وعملا بالمادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، فإن النظام المحاسبي المالي قد حلّ ابتداء من أول يناير من سنة 2010 محلّ المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يخضع لأحكام الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل سنة 1975.

ولذلك فإن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي يعتبر بمثابة التحدي الحقيقي بالنسبة إلى الشركات المسعرة في البورصة، بسبب إلزامها بضبط حساباتها الخاصة بالسداسي الأول من سنة 2010 وفق مخطط النظام المحاسبي المالي (SCF)، كان امتحانا صعبا للغاية، وزيادة على عدد طلبات إرجاء أجل النشر التي تقدم بها المُصدرون وكانت مبررة أساسا بهذه الوضعية المرتبطة بتنفيذ النظام المحاسبي المالي فإنه لا بد من التذكير بأن إيداع أولى حسابات السداسي الأول ونشرها لم يتم إلا في منتصف شهر ديسمبر بيْد أنّ الأجل القانوني لذلك كان محددا في أجل أقصاه 30 سبتمبر.[1]

وفي خضم هذا القانون أصبحت الشركات المسعرة في البورصة تدرك تمام الإدراك هذه التغييرات الهامة التي ترتبت على هذا النظام الجديد وعملت جاهدة على الاستعداد لذلك، ولا سيما في مجال تكوين المستخدمين في المحاسبة واقتناء البرامج المعلوماتية المطابقة أو بالأحرى التماس المساعدة من مكاتب الدراسات الخارجية المتخصصة وذلك بهدف مرافقتها في أشغال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.[2]

أيضا نجد انه في هذا الإطار قد أشارت الشركات المسعرة في البورصة إلى بعض الصعوبات التي واجهتها والمتعلقة بنشر بعض الجداول وتقديم النشرات المالية المرتبطة بالسداسي الأول من سنة 2010 التي جرت وفق النظام المحاسبي المالي، ولا سيما منها الجدول الخاص بتدفق أموال الخزينة، وكذلك معالجة الفترة المرتبطة بالسداسي الأول من سنة 2009 وذلك بغرض التمكين من مقارنتها بالسداسي الأول من سنة 2010.

---

(1)- (COSOB), Op-Cit, P 86. (Consulté du : 12/04/2014, sur le lien : http://www.cosob.org).
(2)- IBID, P 86.

وإذا ما نظرنا إلى أحكام نص المادة 35 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم: فان لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها تتأكد من أن الشركات المقبول تداول قيمها في البورصة، من تقيدها بالأحكام التشريعية والتنظيمية السارية عليها ولا سيما في مجال القيم المنقولة وعقد الجمعيات العامة، وتشكيلة أجهزة الإدارة والرقابة وعمليات النشر القانونية...".

ومن هنا يكون على اللجنة أن تتأكد من الافصاح عن المعلومات التي يوجب القانون والنصوص التنظيمية نشرها قد تم بصفة قانونية من طرف الشركات المدرجة، وتتحقق من تطابق المعلومات المفصح عنها من قبل هذه الشركات تستوفي المقتضيات التشريعية والتنظيمية.

هذا ويجب حسب المادة (11) من نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 2000-02، على أن الشركات التي تكون قيمها مسعره في البورصة أن تنشر في جريده أو عده جرائد ذات توزيع وطني، القوائم المالية ولاسيما الميزانية وجدول حسابات النتائج والمذكرات الملحقة، وكذلك الرأي المعبر عنه من طرف مندوب أو مندوبي الحسابات، بعد أن يودع المصدر لدى اللجنة ولدى شركة تسيير بورصة القيم المنقولة التقرير السنوي الذي يحتوي على القوائم المالية السنوية المحددة وتقرير مندوب أو مندوبي الحسابات وبعض المعلومات التي تحددها اللجنة، وذلك في أجل ثلاثين يوما على الأكثر قبل إجتماع الجمعية العامة العادية للمساهمين.

وعلى الشركات التي تكون أوراقها المالية مدرجة بالبورصة، أن تمد أيضا لجنة تنظيم عمليات البورصة وكذلك شركة تسيير بورصة القيم المنقولة بقوائم مالية وقتية، يتم إعدادها على شكل تقرير عن التسيير السداسي يحتوي على القوائم المحاسبية السداسية في التسعين يوما التي تلي نهاية السداسي الأول للسنة المالية. وتكون هذه القوائم مصحوبة برأي مراقب الحسابات حول النتائج الوقتية، حيث تخضع هذه الجداول المحاسبية السداسية إلى تدقيق مندوب أو مندوبي الحسابات، كما يجب ان تقدم مقارنة مع جداول الفترة المطابقة للسنة المالية السابقة، كما تتولى الشركة نشر القوائم المالية الوقتية أو السداسية في جريدة أو عدة جرائد ذات توزيع وطني لكي تصل إلى علم الجمهور.

إن المشرع الجزائري ومن خلال المواد: (676،678) من القانون التجاري فرض على مجلس الإدارة أو مجلس المديرين تقديم وعرض تقريرا سنويا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المنصرمة، لكن المشرع لم يحدد بدقة مضمون هذا التقرير، وفي هذا الصدد تدخلت لجنة تنظيم عمليات البورصة

ومراقبتها من خلال نص المادة (07) من نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة رقم 2000-02 الذي يتعلق بالمعلومات الواجب الافصاح عنها من طرف الشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة.

وتحتوي هذه الجداول المالية، حسب نص المادة (08) من نظلم لجنة تنظيم عمليات البورصة رقم 2000-02 الذي يتعلق بالمعلومات الواجب الافصاح عنها إضافة إلى الميزانية وجدول حساب النتائج على:

- مشروع تخصيص النتائج؛
- مذكرات ايضاحية تكون ملحقة بهذه الجداول المالية؛
- تحدد اللجنة عن الحاجة، شكل تقرير كل قائمة ومحتواها.

يشير الباحث إلى أنه من خلال نصوص هذه المواد أن اللجنة ألزمت تقديم وعرض مشروع تخصيص النتائج في التقرير السنوي، وكذلك الوثائق والمعلومات الأخرى التي تتطلبها تعليمة اللجنة، لكن الملاحظ هو أنها لم تصدر أية تعليمة من طرف اللجنة تحدد لنا من خلالها المعلومات الواجب الافصاح عنها ضمن محتوى التقرير، على غرار هيئة السوق المالية التونسية التي بينت المعلومات الواجب الافصاح عنها ضمن التقارير السنوية كما يلي:[1]

- تقديم موجز لنشاط الشركة خلال السنة المالية الأخيرة؛
- وضعية الشركة ونشاطها خلال السنة المالية المنقضية؛
- نتائج ذلك النشاط، الانجازات المحققة أو الصعوبات المعترضة؛
- نشاط الشركة في مجال البحث والتنمية؛
- التطور المتوقع لوضعية الشركة وآفاقها المستقبلية؛
- الأحداث الهامة الطارئة في الفترة الفاصلة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد التقرير؛
- التغييرات المدخلة على أساليب تقديم أو طرق تقييم الحسابات؛
- المساهمات الجديدة أو عمليات التفويت؛
- نشاط الشركات الخاضعة لمراقبتها؛

---

[1]- الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد الخامس والتسعون، الصادرة بتاريخ 28 نوفمبر 2000، **تتضمن قرار من وزير المالية مؤرخ في 17 نوفمبر 2000 يتعلق بالتأشير على ترتيب هيئة السوق المالية المتعلق بالمساهمة العامة،** الفصل الرابع والأربعون، ص 10.

- ارشادات حول توزيع راس المال؛
- جدول تطور الأموال الذاتية والأرباح الموزعة بعنوان السنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛
- تطور الشركة وأدائها خلال الخمس السنوات الأخيرة؛
- معلومات حول شروط حضور الجلسات العامة؛
- وجود توزيع خاص للنتيجة حسب القانون الأساسي مع ذكر المنتفعين وشروط الانتفاع به (مسيرين وإجراء ومؤسسين)؛
- حفز الموظفين؛
- إشارة إلى سير عمليات إعادة الشراء وانعكاساتها؛
- تطور الأسعار والمبادلات بالبورصة.

المطلب الرابع: اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لتحقيق متطلبات الافصاح في القوائم المالية

أصبح المجلس الوطني للمحاسبة، في إطار عملية التنسيق وتطوير مهنة المحاسبة له صلاحية القيام بمجموعة من المهام، كالمساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وكذا تحسين مستوى المهنيين، أيضا متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي والتحديث المستمر لمهنة المحاسبة والعناية بها، ولا سيما بإجراء دراسات في مجال المحاسبة وشتى الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها، كما أن له مهمة مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية حول القواعد المحاسبية الجديدة، والقيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.[1]

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع، الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011، والمتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، (المادة: 12)، ص 6.

وفي ظل هذا الدور المنوط به المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بعملية التنسيق (التقييس) المحاسبي منذ أن تم تبني تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأوكلت إليه في هذا الصدد مجموعة من المهام نذكر منها:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- التحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

1. اللجان المشكلة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة:

جاء تطبيقا لأحكام المادة 5 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، بأن تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:[2]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، (La Commission De Normalisation Des Pratiques Comptables Et Des Diligences Professionnelles).
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 11)، ص 5.

[2]- **المرجع السابق**، (المادة: 17-22)، ص ص 6-7.

- لجنة مراقبة النوعية.

1.1 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: شكلت هذه اللجنة بغية القيام بالمهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتفقد التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2.1 لجنة الاعتماد: وهي تتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3.1 لجنة التكوين: وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛

- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيين في المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

4.1 **لجنة الانضباط والتحكيم:** وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5.1 **لجنة مراقبة النوعية:** وتتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛

- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2. لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي:

أما من ناحية وزارة المالية، وللاستفادة من خبرة السبعينات لوضع الدليل المحاسبي الوطني، ولتفادي تكرار نفس الأخطاء، يصبح من الضروري إنشاء هيئة تنظيمية تتكفل بالمتابعة ووضع النظام المحاسبي المالي الجديد حيز التنفيذ.

وباعتبارها الهيئة المركزية التنفيذية العليا المشرفة على تجسيد النظام المحاسبي المالي في واقع الأعمال، قامت وزارة المالية بمجهودات لمرافقة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك عبر أجهزتها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة من جهة، واللجنة المعينة من طرف السيد وزير المالية المكلفة بمتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا من الجهة الأخرى؛ كما أن هذه الهيئة تعمل على تقديم حلول وتوصيات للإشكاليات والتساؤلات المطروحة من طرف المؤسسات خلال فترة وضع النظام الجديد حيز التنفيذ وشرح التفسيرات والتقييمات الدولية المتاحة في هذا المجال.[1]

وفي هذا صدد فقد أصدرت الوزارة قرار بإنشاء لجنة متابعة تنفيذ النظام المحاسبي المالي في 2009/01/01 والتي تضطلع بالمهام التالية:[2]

- تنفيذ برنامج نظام المحاسبي المالي؛
- تنفيذ برامج تدريبية للمعايير المحاسبية الجديدة؛
- برامج التدريب في المحاسبة بالتعاون مع وزارتي التربية والتعليم؛
- تطبيق نظام المحاسبي المالي.

---

[1]- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، Pages Bleues، الجزائر، 2011، ص ص 16-17.

[2]- وزارة المالية، **قرار إنشاء لجنة متابعة تنفيذ النظام المحاسبي المالي**، الصادر بتاريخ 01 جانفي 2009، (المادة: 3)، ص 2.

ولتنفيذ مهامها، تمت هيكلة هذه اللجنة في أربع لجان فرعية كالآتي:[1]

1.2 اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي

كُلفت اللجنة الفرعية للانتقال والإعلام الآلي، برئاسة الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة بالسهر على إعداد النصوص في شكل تعليمات ومذكرات منهجية، تحدد كيفية الانتقال لأول مرة من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. كما كلفت أيضا، بالإشراف رفقة المختصين في الإعلام الآلي، بمتابعة إعداد هؤلاء لبرامج الإعلام الآلي المتعلقة بمعالجة المعلومة المحاسبية والمالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر بتاريخ 08 أفريل 2009 والمتعلق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي.

2.2 اللجنة الفرعية للإعلام

ترأس اللجنة الفرعية للإعلام ممثل المركز الوطني للإحصاء، الذي قام بإعداد استبيان تضمن أسئلة حول واقع تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تم توزيعه على عينة من المؤسسات مست مختلف القطاعات بما فيها الصناعية، التجارية، الخدماتية والمهنية.

3.2 اللجنة الفرعية للتكوين

عين على رأس هذه اللجنة الفرعية ممثل المعهد المتخصص في التسيير والتخطيط (ISGP)، واقتصر دورها على الاطلاع على وضعية تدريب المختصين في المحاسبة بمن فيهم المهنيين والأجراء، ولم يكن دور هذه اللجنة الفرعية فعالا في مجال التكوين لعدم إشرافها ميدانيا على ملتقيات ومؤتمرات ودورات التكوين.

اكتفت هذه اللجنة بإحصاء نشاطات التكوين في مجال النظام المحاسبي المالي التي تقوم بها الأطراف الأخرى، المعهد المتخصص في التسيير (ISGP)، والمجالس الجهوية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1]- Ministère de Finance, **Rapport d'évaluation des travaux du comité de la mise en place du SCF**, 24 Mars 2010, P 05-12.

4.2 اللجنة الفرعية للجباية

يتمثل دور هذه اللجنة الفرعية، التي عين على رأسها ممثل المديرية العامة للضرائب، في حصر المسائل الجبائية التي يجب تكييفها لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، واقتراح تعديلات على قانون الضرائب لتتضمنها قوانين المالية بهدف التوفيق ما بين التشريع الجبائي والتشريع المحاسبي، واقتصر دور هذه اللجنة الفرعية على تدوين انشغالات ممثلي الأجهزة الأخرى لطرحها أمام المديرية العامة للضرائب المكلفة بصياغة النصوص لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة، إلا أن هناك بعض الاختلافات في احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، مما يستدعي إعداد مجموعة من القوائم المالية المختلفة حتى تلبي كل منها احتياجات جهة معنية من مستخدمي القوائم المالية.

كما أن تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية في النظام المحاسبي تسبق عملية إعداد وعرض القوائم المالية وتوفر المعايير المحاسبية في كل دولة القواعد والأسس الخاصة بتخصيص القيم النقدية للمعاملات والأحداث الاقتصادية وتسجيلها، وحيث أن المعايير المحاسبية تختلف من بلد لآخر فان عملية تسجيل (قياس) نفس نوع تلك المعاملات والأحداث الاقتصادية ستختلف تبعا لذلك، ومن ثم فان القوائم والتقارير المالية (الإفصاحات) ستتأثر مباشرة بالقياس المحاسبي المعمول به في ظل القوانين والتشريعات الخاصة ببيئة كل دولة.[1]

ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مختلف مكونات القوائم المالية، وكيفية عرضها والإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: متطلبات الإفصاح بالنسبة لقائمة الميزانية

تعتبر الميزانية مرآة تعكس الوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومطالب والتزامات المؤسسة من جهة أخرى، فهي قائمة تبين

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 179.

موارد المشروع "الأصول" والالتزامات المترتبة على هذه الموارد "الخصوم" وكذلك حقوق الملكية "حقوق أصحاب المشروع" في لحظة زمنية معينة، وهناك اصطلاحات مختلفة تستخدم للدلالة على الميزانية منها قائمة المركز المالي أو قائمة الوضع المالي.[1]

1. تعريف الميزانية:

إن الهدف من هذه القائمة هو الكشف عن المركز المالي محل الاهتمام في تاريخ محدد، وان مستخدمي هذه القائمة يريدون على وجه التحديد أن يعرفوا ما هي قيمة الموارد وما هي استخدامات تلك الموارد، وهم يرغبون في معرفة ما هو مقدار حقوق الملاك الداخليين، وما هو مقدار قيمة القرض والالتزامات المستحقة التي للغير من أجل حساب قيمة إجمالي رأس المال المستخدم أو المستثمر، وما هي الموارد التي على إثرها تم استخدامها، كما أنهم يرغبون أيضا في التعرف على إجمالي رأس المال العامل، وصافي رأس المال العامل، وأحيانا ما يهتمون بصافي الأصول النقدية الجارية لتقييم مدى سيولة المؤسسة.[2]

وبالتالي تعرف الميزانية على أنها قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها، وحق الملاك على صافي أصولها، حيث يتمثل المركز المالي للمؤسسة فيما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات تجاه الآخرين، وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية.[3]

وتعد هذه القائمة بعد إعداد الحسابات الختامية ومعرفة صافي نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وهي تتضمن جميع الحسابات التي لم تزل مفتوحة في الحسابات الختامية أي التي لم تقفل بعد، وللميزانية جانبان، الأول ويسمى الجانب الأيمن وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على

---

[1]- جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 103.

[2]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 224.

[3]- جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص 266.

الآخرين، والثاني ويسمى الجانب الأيسر وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، وتختلف طريقة ترتيب بنود الحسابات في الميزانية بحسب طبيعة المؤسسة.[1]

وتعرف الميزانية بالجدول المرتب والمرقم المقوم لعناصر موجودة ومطالب المؤسسة في تاريخ معين وعند إنطلاق المؤسسة في نشاطها تسمى بالميزانية الافتتاحية، وعند نهاية الدورة تسمى بالميزانية الختامية،[2] وتوضع المعلومات التي تتضمنها الميزانية في المعادلة المحاسبية التالية:[3]

الأصـول = الخصـوم

2. عناصر قائمة الميزانية:

1.2 تعريف عناصر قائمة الميزانية:

- **الأصول:** الأصول هي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وتتمثل هذه المنافع في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة.[4]

- **الأصول المتداولة:** هي الأصول النقدية، وشبه النقدية، والأصول المحتفظ بها بغرض التحصيل، البيع، الاستهلاك خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو الأصول المحتفظ بها والتي سيتم تداولها خلال 12 شهر الموالية، وباقي الأصول الأخرى لا تعتبر متداولة.[5]

- **الالتزامات المتداولة:** هي التعهدات التي ينتظر تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة، أو المستحقة خلال 12 شهر، أو تلك التي يتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة، أو تلك

---

(1)- خالد أمين عبد الله، **في أصول المحاسبة**، دار جوان وايلي وأبنائه، الأردن، 1998، ص 31.

(2)- بوشاشي بوعلام، **المنير في المحاسبة العامة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر بدون سنة النشر، ص 211.

(3)- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

(4)- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, P 24.

(5)- عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (01): عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، جوان 2007، ص 197.

التي لا تملك المؤسسة الحق في تأجيل تسديدها إلى ما بعد 12 شهر، وباقي التعهدات الأخرى لا تعتبر متداولة.[1]

- **الخصوم:** الخصوم هي الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب عن أحداث وقعت سابقا، والذي انقضائه يحول للمؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.[2]

1.2 عرض عناصر قائمة الميزانية:

من خلال المادة (1.220) تعرض الميزانية كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصورة منفصلة، ويبرز هذا العرض عند وجود عمليات تتعلق بالفصول الآتية:[3]

- **عرض الأصول:**

- التثبيتات غير المادية (المعنوية)؛
- التثبيتات المادية (العينية)؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفا)؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

- **عرض الخصوم:**

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

---

[1]- **المرجع السابق**، ص 197.

[2]- Hervé Puteaux, **Préparer le passage aux normes IAS/IFRS**, Comundi, Paris, 2005, P 293.

[3]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 1.220)، ص 23.

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المخصصات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة سلفا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

3.2 حالة الميزانيات المدمجة:

تعني الميزانية المدمجة الميزانية الكلية والمتكونة من مجموع ميزانيات الفروع حيث يتم الإدماج عن طريق جمع الحسابات في الميزانية المؤسسة الأم، وتضم الميزانية المدمجة بالإضافة إلى ما سبق:[1]

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- الفوائد ذات الأقلية.

4.2 الميزانية في حالة المؤسسات المالية (البنوك):

تعرض ميزانية البنوك والمؤسسات المالية المماثلة الأصول والخصوم من حيث الطبيعة وتجعلها في ترتيب موافق لسيولتها واستحقاقاتها النسبية، وانطلاقا من التنظيمات الخصوصية المتعلقة بهذا القطاع من النشاط، تظهر المؤسسات المالية في ميزانيتها على الأقل ما يلي:[2]

- **عرض الأصول:**

- وضعية سندات الخزينة اتجاه البنك المركزي؛
- مبالغ سندات الخزينة والآثار الأخرى الممكن تثبيتها اتجاه البنك المركزي؛
- سندات الدولة وسندات أخرى ممتلكة بعنوان التوظيف؛
- التوظيفات لدى البنوك الأخرى، القروض والتسبيقات الممنوحة للبنوك الأخرى؛
- التوظيفات النقدية الأخرى؛

---

[1]- **المرجع السابق**، (المادة: 1.220)، ص 23.

[2]- **المرجع السابق**، (المادة: 4.220)، ص 24.

- سندات التوظيف.

- **عرض الخصوم:**

- الودائع المستلمة من البنوك الأخرى؛
- الودائع المستلمة الأخرى للسوق النقدية؛
- المبالغ المستحقة من المودعين الآخرين؛
- شهادات إثبات الودائع؛
- السندات لأمر، السفتجة، والخصوم المثبتة في ملف؛
- أموال أخرى مقترضة.

3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لقائمة الميزانية:

الجدير بالذكر أنه في الكثير من البلدان لا تفصح عن المعلومات بشكل مباشر في الميزانية، حيث يتعين أن يتم حسابها، وبالأحرى فان هناك تفاصيل غير ضرورية يتم توفيرها على سبيل المثال رأس المال المصرح به (الاسمي أو المسجل)، ورأس المال المصدر ورأس المال المدفوع، وبالمثل فان القروض يتم إظهارها على أنها مضمونة أو غير مضمونة، ولذلك فمن الصعوبة بما كان أن يتم التعرف على تحليل القروض طويلة الأجل والقصيرة الأجل من أجل حساب إجمالي رأس المال الموظف، وان عرض الأصول والالتزامات سوف يكون من المحتمل أكثر نفعا للمستثمرين والدائنين، وعموما توفر تلك القائمة معلومات عن المركز المالي للشركة في فترة محددة.[1]

1.3 الإفصاحات الخاصة:

يوجد نوعين من الإفصاح في الميزانية الأول يتعلق بالأمور العامة والآخر يتعلق بكل نوع من أنواع الحساب المدرج في قائمة المركز المالي، بالنسبة للأمور عامة التي يجب الإفصاح عنها وتتضمن ما يلي:

- القيود على ملكية الأصول؛

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 224.

- الرهونات كتأمين مقابل الالتزامات، يجب الإفصاح على الضمانات التي قدمتها الشركة كضمان الالتزامات المستحقة كقيمة الأصول الثابتة أو المخزون المرهون كضمان للقروض المستحقة على الشركة؛
- الالتزامات التعاقدية: للحصول على أصول ثابتة يجب الإفصاح على هذه الالتزامات ومن أمثلتها حالة تعاقد الشركة مع جهة معينة لتوريد أصول رأس مالية حيث يتم توريد جزء من تلك الأصول حتى تاريخ إعداد الميزانية والباقي يتم لاحقا لتاريخ الميزانية؛
- الالتزامات والأصول المحتملة: مع بيان قيمة كل منها حيث يجب الإفصاح على الأصول المحتملة الممكن الحصول عليها، مثلا في حالة ما كان الحكم لصالح الشركة باسترداد هذا الأصل، كما يجب الإفصاح على الالتزام المحتمل في حالة صدور حكم يترتب عليه التزام الشركة بالتعويض كالتنازل على أصل.

2.3 الإفصاح عن بنود المركز المالي:

يجب على كل شركة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب قائمة الميزانية، إلا إذا كان العرض حسب درجة السيولة مما يقدم معلومات أكثر ملاءمة (المؤسسات المالية)، وعند قيام المؤسسة بعمليات بيع السلع أو تقديم خدمات (مؤسسة اقتصادية) خلال دورة التشغيل، فيكون من الأفضل تبويب منفصل للأصول والالتزامات كمتداولة وغير متداولة في صلب قائمة الميزانية.[1]

أ. الأصول طويلة الأجل:

- **الأصول الثابتة طويلة الأجل:** يجب الإفصاح على كل بند من البنود على حدة، الأراضي والمباني الآلات و المعدات، والأصول الثابتة الأخرى، إذ يجب الإفصاح و ذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الأصول الثابتة،[2] عن طرق الإهتلاك المطبقة و الأعمار المقدرة للأصول أو معدلات الإهتلاك و كذلك الإهتلاك المتراكم.

---

[1]- حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية– عرض البيانات المالية–**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص 116.

[2]- Lionel Eseffre Eteric Tort, **Les Normes comptables internationales**, Gualino, France 2006, PP 91-92.

كما تجدر الإشارة إلى أنه في حالة كانت بنود الأصول الثابتة (الممتلكات والمعدات) واردة بالمبالغ إعادة التقييم، يجب الإفصاح عن التاريخ الفعلي لإعادة التقييم ومدى مشاركة خبير مثمن مستقل في التقييم وطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في التقييم، والإشارة إلى القيمة الدفترية المعدلة التي كانت من المحتمل الاعتراف بها لو أن الأصل قد تم تسجيلها على أساس التكلفة التاريخية وفارق إعادة التقييم كما يتم الإفصاح على معلومات إضافية ملائمة بصفة أساسية للمساهمين:[1]

- القيمة الدفترية المعدلة للأصول المؤقتة؛
- إجمالي القيم الدفترية للبنود القابلة للإهتلاك كاملا؛
- القيم العادلة للأصول الثابتة عندما تكون هناك اختلاف جوهري بينها وبين القيم الدفترية المعدلة للبنود التي سحبت من النشاط أو هي بصدد ذلك؛
- القيمة الدفترية المعدلة وفقا لنموذج التكلفة المستخدم؛

- **الأصول الثابتة غير الملموسة:** بالنسبة للأصول الغير الملموسة يجب الإفصاح على شهرة المحل وبراءة الاختراع والعلامة التجارية، النفقات المؤجلة وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول الغير الملموسة، يجب الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي والإيضاحات المتممة:

- إجمالي القيم الدفترية المعدلة لكل الأصول غير الملموسة؛
- التسوية المفصلة حسب بنود التحركات؛
- القيمة الدفترية المعدلة للأصول غير الملموسة المضمونة والتي تعتبر كضمان؛
- التعهدات الرأس مالية للحصول على البنود غير الملموسة؛
- الوصف القيمة الدفترية المعدلة وفترة الإهتلاك المتبقية غير الملموسة؛
- الإفصاح عن الأصول الغير الملموسة الممنوحة من طرف الحكومة في شكل منحة ويعترف بها بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية.

كما يجب ذكر الإفصاحات الإضافية:

- التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛

---

[1]-IBID, PP 116-119.

- القيمة الدفترية المعدلة لكل مجموعة من الأصول غير الملموسة والتأكد من ترحيلها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية المبلغ والتسوية التفصيلية للرصيد الخاص بفائض إعادة التقدير.

ب. الأصول طويلة الأجل الأخرى:

وهي الأصول التي لا تستخدم في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وإنما تهدف الشركة من ورائها إلى استثمار جزء من أموالها أو السيطرة على شركات أخرى، كالاستثمار في الشركات الشقيقة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 يعرف الشركات الشقيقة (الزميلة) على أنها شركة تمارس فيها الشركة المستثمرة تأثيرا هام على السياسة المالية.

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح بالنسبة لحساب النتائج

إن إعداد قائمة الدخل أو حساب النتائج وفق تسمية النظام المحاسبي المالي يتم وفق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في تحديد الدخل، ويتم تطبيق هذا المبدأ على مرحلتين هما:

- الأولى وتتضمن تحديد الإيراد الواجب إدراجه في القائمة؛
- تحديد المصاريف أو النفقات التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على الإيراد.

1. تعريف حساب النتائج (قائمة الدخل):

قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات "حملت عليها" وفقا لمبادئ محاسبية متفق عليها.[1]

وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).[2]

حيث يتم قياس قيمة الربح على أساس الفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة (مجموع الأصول، مجموع الخصوم) و بين صافي الأصول في نهاية الفترة بعد تعديله بمقدار الاستثمارات الإضافية خلال

---

[1]- جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 69.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 1.230)، ص 24.

تلك الفترة، وهذا الأسلوب يعرف بأسلوب التغير في حقوق الملكية أو المحافظة على رأس المال، لكن يعاب على هذا الأسلوب عدم إظهاره بدقة عناصر هذا الدخل الإيرادات و المصروفات و التي تعد ذات أهمية في تقييم القدرة الكسبية للشركة وقياس أدائها، لذا يتم استخدام مدخل تحليل العمليات الذي يوفر بيانات تفصيلية عن الإيرادات و المصاريف المرتبطة بأنشطة الشركة.[1]

إن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح، أو صافي خسارة، فهي إذاً تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال فترة معينة (عادة سنة أو نصف سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح،[2] كما يهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، و كذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[3]

2. عناصر قائمة حساب النتائج:

1.2 تعريف عناصر حساب النتائج:

- **تعريف الأعباء:** هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاذ قيم الأصول، أو حدوث التزامات التي تؤدي إلى نقصان في الأموال الخاصة، بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال.[4]
- **تعريف النواتج:** تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول، أوتناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.[5]

---

(1)- هيني فان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر، ص ص28-31.

(2)- كمال الدين مصطفى الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص 47.

(3)- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثاني، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية، الرياض، 1988، ص 168.

(4)- Robert Obert, **Pratique Des Normes IFRS**, 3e édition, Dunod, Paris, France, 2006, PP 62-63.

(5)- Catherine Maillet-Baudrier, Anne Le Manh, **Normes comptables internationales IAS-IFRS,** 29 Aout 2007, P 33.

2.2 عرض عناصر حساب النتائج:

يظهر جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية للسنة المالية، سواء كانت ربحا أو خسارة ويحتوي هذا الجدول على المعلومات التالية:[1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال)؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء العاملين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

3.2 جدول حسابات النتائج للمؤسسات المدمجة:

يضم جدول حسابات النتائج في حالة المؤسسات المدمجة، وإضافة إلى ما سبق ما يلي:[2]

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

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 2.230)، ص 24-25.

[2]- **المرجع السابق**، (المادة: 2.230)، ص 25.

كما أن المعلومات الأخرى المقدمة إما في حساب النتيجة، وإما في الملحق المكمل لحساب النتيجة هي كالآتي:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب للنتيجة حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حسابات الأعباء والمنتجات حسب النوع، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجها.

هناك طريقتان لتقديم جدول حسابات النتائج هما:[1]

- إما عن طريق توزيع النفقات حسب الطبيعة (المواد المستهلكة، أعباء الموظفين، ..الخ)؛
- إما تجميعها حسب الوظيفة (نفقات التوزيع، والمصروفات الإدارية، الخ ...).

إذا تم إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يجب تقديمه في الملحق، ويتم تقديم عناصر جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة من خلال العناصر العادية وغير العادية.

الجدول رقم (04): جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة (Par Nature)

البيـــــان	الملاحظات	ن	ن-1
رقم الأعمال			
التغير في مخزون المنتجات التامة والمنتجات قيد الصنع			
إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة			
إعانات الاستغلال			
I-إنتاج الدورة			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
II- استهلاكات الدورة			
III- القيمة المضافة للاستغلال			
مصاريف العاملين			
الضرائب والرسوم			
IV- الفائض الإجمالي للاستغلال			
النواتج الأخرى التشغيلية			

(1)- OULD AMER Smail, **La Normalisation Comptable En Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, Université Ferhat ABBES SETIF, N° 10, 2010, P 30.

المصاريف الأخرى التشغيلية			
مخصصات الاهلاكات والمؤونات			
استرجاعات نقص القيمة والمؤونات			
V- النتيجة التشغيلية			
الإرادات المالية			
المصاريف المالية			
VI- النتيجة المالية			
VII- النتيجة العادية قبل الضريبة(V+VI)			
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية			
الضرائب المؤجلة(التغير) على النتيجة العادية			
مجموع إيرادات الأنشطة العادية			
مجموع تكاليف الأنشطة غير العادية			
VIII- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
عناصر غير العادية (الإرادات)			
عناصر غير العادية (المصاريف)			
XI- النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للدورة			

Source : Ministère des finances, Projet 7 De Système Comptable Financier, document de travail, octobre 2004, P 45.

الجدول رقم (05): جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة (Par Fonction)

البيـــــــــان	الملاحظات	N	N-1
رقم الأعمال			
تكلفة المبيعات			
الهامش الإجمالي			
الإرادات الأخرى التشغيلية			
التكاليف التجارية			
المصاريف الإدارية			
المصاريف الأخرى التشغيلية			
النتيجة التشغيلية			
تفصيل المصاريف حسب طبيعتها			
(مصاريف العاملين، الاهلاكات و المؤونات)			
المصاريف المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية			
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية(التغير)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
المصاريف غير العادية			
الإرادات غير العادية			
النتيجة الصافية للدورة			

Source : Ministère des finances, Op.cit, P 46.

4.3 جدول حسابات النتائج في حالة المؤسسات المالية (البنوك):

يعرض جدول حسابات النتائج للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة وبغض النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع، ويضم جدول حسابات النتائج ما يلي:[1]

- منتجات الفوائد وما شابهها؛
- أعباء الفوائد وما شابهها؛
- الحصص المستلمة؛
- الأتعاب والعمولات المقبوضة؛
- الأتعاب والعمولات المدفوعة؛
- المنتجات الصافية الناجمة عن بيع سندات، حسب كل فئة منها؛
- الأعباء والمنتجات المتعلقة بعمليات الصرف؛
- منتجات الإستغلال الأخرى؛
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للإسترداد؛
- أعباء الإدارة العامة؛
- أعباء الإستغلال الأخرى.

تحتسب النتيجة الأعباء أو المنتجات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية، وهكذا فإن الحوادث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال تترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير الأصول أو الخصوم القائمة عند إقفال السنة المالية تقديرا أفضل.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، **مرجع سبق ذكره**، (المادة: 6.230)، ص 25.

3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول حسابات النتائج:

يتم تبويب المصروفات التشغيلية وغيرها وفقا لنظام المحاسبي المالي بإحدى الطريقتين الأولى التصنيف حسب الطبيعة والثانية التصنيف الوظيفي، حيث في ظل التصنيف حسب الطبيعة للمصاريف يتم تصنيفها حسب نوعها مثل الأجور المرتبات، المواد الأولية المستخدمة، وإهتلاك الأصول الثابتة، وفي ظل التصنيف الوظيفي يتم تصنيف التكاليف بحسب الغرض منها، مثل التكاليف الصناعية المصروفات البيعية، المصروفات الإدارية والمصروفات التمويلية.

- بالنسبة للأنشطة غير المستمرة: يجب الإفصاح على أي توقيف لهذه الأنشطة من طرف الإدارة وعن آثاره المرتقبة دون انتظار، ويكون ذلك ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الدخل، حتى يتسنى وصفها بصفة دقيقة وتاريخ وطبيعة الواقعة؛
- بالنسبة للبنود غير العادية: يجب الإفصاح على طبيعة وقيمة كل بند عادي إفصاحا منفصلا ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الدخل؛
- الإفصاح على عائد السهم: يستخدم عائد السهم لتقديم أسعار الأسهم للشركة وتحديد القدرة الكسبية وكذلك تحديد القدرة على سداد التوزيعات، ولأهمية هذا الرقم فإن الجهات المعنية تتطلب الإفصاح عن هذا الرقم بصفة مستقلة ويتحدد عائد السهم بقسمة صافي الربح من البنود المختلفة على عدد الأسهم العادية المصدرة للشركة ونظرا لأهمية هذا البند يتم إدراجه لاحقا.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

يتم إعداد هذه القائمة كجزء من القوائم المالية، حيث يهتم مستخدمو القوائم المالية بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها الشركة في توليد واستخدام النقدية وما في حكمها، وتوفر قائمة النقدية معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة، وكذلك مدى قدرة التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في تغطية توزيعات الأرباح النقدية ومدى ثبات واستقرار هذه التوزيعات خلال الفترات المتتالية.

وتهدف هذه القائمة بصفة عامة إلى توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وبصفة خاصة توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة.[1]

1. تعريف جدول سيولة الخزينة (تدفقات النقدية):

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي، حيث ظهرت هذه القائمة (قائمة التدفقات النقدية) في الو.م.أ عام 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 95،[2] كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني قوائم التدفق النقدي سنة 1991 بموجب معيار التقرير المالي رقم 10 المتعلق بـ "قائمة مصادر الأموال و أوجه استخدامها".[3]

يعرف بجدول تدفقات الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية 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،[4] ويتم إعداد هذه القائمة وفق الأساس النقدي عن طريق تقسيم التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية داخلة وتدفقات نقدية خارجة ضمن ثلاثة أنشطة رئيسية هي الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.[5]

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لها عدة فوائد في حالة استخدام هذه القائمة مع القوائم المالية الأخرى، فانه يمكن الحصول على معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة وهيكلها التمويلي وقدرتها في التأثير على المقادير وتوقيت الحصول على التدفقات النقدية،

---

(1)- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 232-233.

(2)- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص 153-154.

(3)- نعيم دهمش، **المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان**، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد الرابع والتسعون، كانون الثاني/شباط 1996، ص ص 18-19.

(4)- Stéphan Brun, **IAS/IFRS : Les Normes internationales d'information financière**, Editeur Gualino, Paris, 2006, P 204.

(5)- عبد الناصر السيد أحمد،**الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان**، مجلة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، فلسطين، كانون الثاني 2008، ص 14.

وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالبا كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها، كما أنها تعتبر مفيدة في مراجعة وتقييم دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية، أي أن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية تفيد في قياس قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها وكذلك مساعدة المستخدمين على بناء نماذج تمكنهم من عمل تقديرات والمقارنات فيها يتعلق بالقيم الحالية للتدفقات النقدية لمختلف المؤسسات.[1]

2. طرق عرض جدول سيولة الخزينة:

جدول سيولة الخزينة يهدف إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية قاعدة تقييم قدرة المؤسسة على تسيير الخزينة، بالإضافة إلى معلومات حول استعمال هذه التدفقات،[2] وتنبع أهمية هذه القائمة المالية في المؤسسة، من الأهمية الحيوية لتوفير النقدية لدفع مستحقاتها والتزاماتها، فالمؤسسة عليها دائما أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة و الربحية باعتبارهما هدفين متعارضين في المؤسسة، فهي تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة المالية، أي تمثل رصيد التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، و التمويلية خلال الدورة المالية للمؤسسة.[3]

إن الأنظمة واللوائح تتطلب تقديم جدول تدفقات النقدية في إطار ثلاث فئات تمثل أنشطة المؤسسة وهي: تدفقات من الأنشطة التشغيلية (الاستغلال)، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية، وتصنيف التدفقات النقدية في كل من الفئات الثلاثة تأخذ مفاهيم دقيقة تالية:[4]

- **الأنشطة التشغيلية (الاستغلال):**

الأنشطة التشغيلية الناتجة عن الأنشطة الرئيسية المولدة للدخل، وتلك التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية، أي التدفقات النقدية التي تصنف في هذه الفئة تشمل الأموال المستلمة من العملاء أو التي دفعت للموردين بما في ذلك الموردين الداخليين للخدمات وهم العمال.

---

(1)- Gregory Heem, **Lire les états financiers en IFRS**, Edition D'organisation, 2004, P 195

(2)- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Op.Cit**, 2004, P112.

(3)- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص 41.

(4)- Bruno Bachy, Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolides normes IFRS**, Dunod, 2ème Edition, Paris, 2009, P 86.

- **الأنشطة الاستثمارية:**

الأنشطة الاستثمارية الناتجة عن النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل أو التخلص منها، وغيرها من الاستثمارات (الأصول المالية) التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

- **الأنشطة التمويلية:**

الأنشطة التمويلية هي تلك الناتجة عن تغير الأموال الخاصة أو الأموال المقترضة (الاكتتاب في الأسهم، وتسديد القروض).

هذا التقسيم لتدفقات النقدية يسمح بالحصول على تفسير تغير في النقدية بين بداية ونهاية الدورة المالية، كما لا ننسى أن الملحق يقدم المزيد من المعلومات المفيدة اللازمة لاستكمال تحليل جدول تدفقات النقدية. والجدول التالي يوضح بالأمثلة عن أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة:

الجدول رقم (06): أنواع التدفقات النقدية لأنشطة المؤسسة

نوع التدفقات	أنشطة المشروع		
	التشغيلية	**الاستثمارية**	**التمويلية**
التدفقات النقدية الداخلية (Cash Inflows)	-المتحصلات من بيع البضاعة أو تأدية الخدمة. -إيرادات الفوائد والتوزيعات.	-المتحصلات من تحصيل القروض للغير وبيع الاستثمارات في الديون والملكية (السندات والأسهم). -المتحصلات من بيع الآلات والأصول الثابة الأخرى.	-المتحصلات من إصدار الأسهم. -المتحصلات من إصدار السندات والحصول على القروض طويلة الأجل.
التدفقات النقدية الخارجية (CashOutflows)	-المدفوعات النقدية للدائنين (لشراء المواد والمهمات والمخزون السلعي). -تسديدات للعاملين (أجور ومرتبات) الضرائب،الفوائد -المصروفات التشغيلية الأخرى.	-القروض الممنوحة للغير. -شراء الإستثمارات في الأسهم والسندات لشركات أخرى. -شراء الآلات والمعدات.	-سداد التوزيعات. -إعادة شراء الأسهم (أسهم الخزينة). -سداد الديون (القروض طويلة الأجل والسندات).

المصدر: سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص ص 258-259.

ويتم عرض جدول التدفقات الخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية،[1]حيث تستخدم طريقتان لعرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، أما التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية فلا تختلف طرق عرضهما وفق الطريقتين، وقد بين النظام المحاسبي المالي أن التدفقات الناتجة عن الأنشطة التشغيلية يتم عرضها وفق طريقتين هما الطريقة المباشرة والتي يفضلها ويوصي بها في إعداد جدول سيولة الخزينة، كما أن هناك طريقة أخرى يمكن استخدامها وهي الطريقة غير المباشرة، وفيما يلي توضيح لتلك الطريقتين:

1.2 الطريقة المباشرة:

بموجب هذه الطريقة يتم التوصل إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحديد العناصر المكونة للتدفقات النقدية الداخلة من النشاط التشغيلي، (مثل النقدية الحاصلة من العملاء) وتحديد العناصر المكونة للتدفقات النقدية الخارجية من النشاط التشغيلي، (مثل النقدية المدفوعة مقابل شراء بضاعة) وبشكل منفصل كل على حدة، ثم تحديد الفرق بينهما وهو يمثل صافى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.[2]

إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري ترتكز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب ...) قصد الحصول على تدفق للخزينة صافي، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية، ويأخذ جدول سيولة الخزينة وفقا لطريقة المباشرة الجدول التالي:

---

[1]-شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2010، ص 80.

[2]-نعيم دهمش، **قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية**، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1996، ص 14.

الجدول رقم (07): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيـــــــان	ملاحظات	السنة المالية ن	السنة المالية ن - 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
تحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصايف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أوالديون الاخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تاثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الحزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

Source : Ministère des finances, Op.Cit, P 48.

2.2 الطريقة غير المباشرة:

وتسمى هذه الطريقة بطريقة التسوية وبموجب هذه الطريقة فإن قائمة التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية تبدأ بصافي الدخل والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من قائمة الدخل، ثم يضاف إليه أو يخصم منه بنود الإيرادات والمصروفات غير المؤثرة على النقدية، وقائمة التدفقات النقدية وفق هذه الطريقة تركز على التغيرات في مكونات معظم الأصول والخصوم المتداولة مثل (التغيرات في المخزون، الموردين، حسابات القبض... الخ)، ولذلك فالعناصر غير النقدية التي تم طرحها لتحديد صافي الدخل

يجب إضافتها لتحديد صافي التدفق النقدي وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات غير النقدية التي أضيفت لتحديد صافي الدخل يجب طرحها لتحديد صافي التدفق النقدي.[1]

الجدول رقم (08): جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيـــــــــــان	ملاحظة	السنة المالية ن	السنة المالية ن _ 1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات (تسويات) لـ:			
الاهتلاكات والمؤونات			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى			
تغير الموردين والديون الأخرى			
نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (التجميع) (1)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل(ج)			
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تاثير تغيرات سعر العملات الاجنبية (1)			
تغير الخزينة خلال الفترة			

Source : Ministère des finances, Op.Cit, P 50.

3. الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول سيولة الخزينة:

قائمة التدفقات النقدية تهدف إلى توصيل المعلومات لمستخدميها بصفة خاصة السير المالي والسيولة لدى مستخدمي القوائم المالية عامة وقائمة التدفق النقدي خاصة، وتلك المعلومات يتم توصيلها من خلال إفصاح إجباري وأخرى اختياري، أما الأول فيتمثل في عرض بنود قائمة التدفقات النقدية، وكذلك الأخذ

[1]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة كمال الدين سعيد، الجزء الثاني، دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية، الرياض، 1988، 133.

بعين الاعتبار بتبويب فوائد مدفوعة والفوائد والتوزيعات المحصلة كتدفقات نقدية من أنشطة التمويل ويتم الإفصاح على البنود التالية:[1]

- النقدية وما في حكمها المتاحة للاستخدام وغير المتاحة؛
- تفاصيل عن العمليات غير النقدية المرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار كتحويل الديون إلى ملكية؛
- مقدار التسهيلات للقروض غير المسحوبة والمتاحة للأنشطة والتشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات الرأس المالية؛
- المبلغ الكلي للتدفقات النقدية لكل قسم من الأقسام الثلاث (التشغيل، استثمار، تمويل)؛
- مقدار التدفق لكل الأنشطة عبر كل القطاعات الجغرافية وقطاع الأعمال كذلك إجمالي مبلغ التدفقات النقدية من مختلف الأنشطة لدى الشركات الشقيقة.

وكإفصاح إضافي، تفصح الشركة على:

- التدفقات النقدية للبنود غير العادية في قائمة الدخل على أنها ناتجة عن أنشطة التشغيل أو التمويل أو الاستثمار حسب الأحوال؛
- وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أو غيرها من المعايير المحاسبية الأخرى لا يوجد إلزام للشركات بالإفصاح على التدفق النقدي للسهم إلا أنه يعتبر مؤشر جيد على أداء الشركة فيما يتعلق بقدرتها على التمويل الذاتي.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الوضع لا يتعارض مع أو يلغي الإفصاح عن عائد السهم من صافي الدخل وكملاحظة أساسية يجب أن يعد الفرع الأجنبي أو الشركة التابعة الأجنبية قائمة التدفقات النقدية خاصة بها يتم ترجمتها بعملة التقرير وذلك باستخدام سعر الصرف الساري بين العملة المستخدمة في عرض القائمة والعملة الأجنبية في تاريخ حدوث التدفق فعلا، ويجب الإفصاح في نقطة منفصلة عن الدخل محل الضريبة ومبلغ هذه الضريبة بوصفه تدفق نقدي تشغيلي.

[1]- Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS 40 cas d'application**, Dunod, Paris, 2005, PP 11-16.

المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة والملحق المتمم للقوائم المالية

1. متطلبات الإفصاح بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة:

1.1 تعريف جدول تغير الأموال الخاصة:

جدول تغيرات الأموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها، فهو بيان ملخص يعرض نتيجة الفترة، وكذلك الأعباء والنتائج التي تحمل مباشرة في الأموال الخاصة، إذا هذا البيان يقدم آثار تغيرات الطرق المنتهجة على الدورة المالية، كما يعرض أيضا رصيد الاحتياطات (الأرباح المحتجزة)، وقسائم وحصص وتغيرات رأس المال، هذا يسمح بمقاربة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية السنة المالية لكل فئات رأس المال وكل الاحتياط ليشير الى مختلف العناصر المتغيرة.[1]

2.1 عرض جدول تغير الأموال الخاصة:

الجدول رقم (09): جدول التغير في الأموال الخاصة

	ملاحظات	رأس المال الاجتماعي	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطيات والنتيجة	المجموع
الرصيد في 12/31/ن-2							
تغير الطرق المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الجوهرية							
تقييم الاستثمارات							
الأرباح أو الخسائر غير المقيدة في جدول ح/ النتيجة							
قسائم وحصص أرباح مدفوعة							
الرفع في رأس المال							
النتيجة الصافية للدورة							
الرصيد في 12/31/ن-1							
تغير الطرق المحاسبية							
تصحيح الأخطاء الجوهرية							
تقييم الاستثمارات							
الأرباح أو الخسائر غير مقيدة في جدول النتيجة							
قسائم وحصص أرباح مدفوعة							
الرفع في رأس المال							
النتيجة الصافية للدورة							
الرصيد في 12/31/ن							

Source : Ministère des finances, Op.Cit, P 52.

[1]-OULD AMER Smail, Op-Cit, P 37.

3.1 الإفصاحات الواجب مراعاتها بالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة:

لا تخضع قائمة التغيرات في المركز المالي لمعايير وشروط مشددة مثل تلك التي تخضع لها كل من قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث أنه لم تلتزم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ضرورة إتباع شكل معين أو ترتيب خاص لعناصر القائمة، مما يحقق مرونة عملية لطرق الإفصاح عن عناصر ذات الأهمية الملموسة على المركز المالي، فغالبا ما يتم إعداد القائمة في شكل قائمة متوازنة حيث يتساوى إجمالي مصادر واستخدامات الموارد المالية والذي يمثل التغيرات (بالزيادة أو النقصان) في رأس المال العامل أو نقدية.[1]

ولقد نصت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الرأي رقم 19 التي أقرها مجمع المبادئ المحاسبية الأمريكي على ضرورة إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي بشكل ملائم للإفصاح الشامل عن عمليات التمويل والاستثمار التي قامت بها الوحدة المحاسبية خلال الفترة المالية، والى جانب ذلك نصت هذه المبادئ على ضرورة الالتزام بالتالي:

- يجب اعتبار جدول تغير الأموال الخاصة كقائمة أساسية من قوائم التقرير المالي الذي يشمل بالإضافة إلى هذه القائمة على كل من قائمة الدخل والميزانية وتدفقات النقدية.
- يجب إتباع مفهوم "كافة الموارد المالية" في الإفصاح عن التغيرات في المركز المالي بحث يعكس الجدول التغيرات المالية الهامة في المركز المالي للوحدة المحاسبية.
- يجب استخدام اصطلاح "جدول تغير الأموال الخاصة" ليشير إلى ملخص التغيرات في المركز المالي للوحدة المحاسبية.
- يجب أن يفصح الجدول عن الزيادة أو النقص في أي من رأس المال العامل أو النقدية الناتجة من عمليات التشغيل، ويفضل التفرقة بين نتائج عمليات التشغيل العادية والبنود غير العادية.
- يجب أن يبدأ الجدول بقيمة صافي الدخل أو الخسائر من العمليات العادية ثم يضاف (أو يطرح) منها قيمة العناصر التي لا تستخدم أو التي ينتج عنها رأس مال عامل.
- يجب إعداد جدول بالتغيرات في رأس المال العامل وإرفاقه بجدول تغير الأموال الخاصة أو إعداده في الجزء الأسفل منها.

---

[1]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 574-575.

- يجب الإفصاح عن عمليات التمويل والاستثمار الهامة في الجدول كل على حدة، مثل التفرقة بين كلا من الموارد الناتجة من بيع الأصول الثابتة والمدفوعات في سبيل شراء أصول ثابتة أخرى، حيث يتم الإفصاح عن العملية الأولى ضمن مصادر الأموال والثانية ضمن الاستخدامات، وكذلك عند سداد قيمة قروض طويلة الأجل أو إصدار سندات جديدة.
- يفضل عرض العناصر المرتبطة مع بضها معا لزيادة الإيضاح في الإفصاح عن تلك العناصر، مثل عملية التخلص من أصول ثابتة أو بيعها وشراء أصول جديدة، حيث يمكن طرح النقدية المحصلة عن بيع الأصل القديم من تكلفة شراء الأصل الجديد، ومن الخطأ أن يفصح الجدول عن مقدار الفرق فقط إلا إذا كان ضئيل الأهمية وأن هذا الفرق ناتج عن عملية مبادلة أصل ثابت بآخر.

وبالتالي فان الحد الأدنى للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في صلب قائمة تغيرات رأس المال هي:[1]

- صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة
- الدخل، المصروف، المكاسب والخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية
- أثار التغيرات في السياسات المحاسبية
- أثار تصحيح الأخطاء المحاسبية
- كما أنه يمكن أن يفصح عن معلومات أخرى في صلب هذه القائمة أو في الملحق وهي:
- معاملات رأس المال مع الملاك والتوزيعات إلى الملاك
- مطابقة رصيد الربح والخسائر المتجمع في بداية ونهاية السنة
- مطابقة القيمة الدفترية لكل مجموعة من رأس المال الأسهم العادية وأقساط الأسهم وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة.

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 236.

2. متطلبات الإفصاح بالنسبة لملحق الإيضاحات المتمم للقوائم المالية:

تعتبر الأوصاف المستخدمة في القوائم المالية، ومقدار التفصيل الظاهر مهمين في عملية الإفصاح، وتعادل هذه الأهمية مقدار أهمية شكل القوائم، ويمكن أن تؤدي العناوين الواضحة والأوصاف الملائمة لعناصر القائمة إلى إلقاء الضوء على القوائم، كما يؤدي استخدام المصطلحات الغامضة إلى التشويش أو سوء الفهم، وقد تكون المصطلحات الفنية مفيدة إذا انطوت على معان دقيقة وكانت معروفة جيدا بصفة عامة، ولكن الكثير من المصطلحات الفنية في المحاسبة تفتقر إلى هذه الدقة، وفي هذه الحالات يجب أن يستخدم المحاسبون الاصطلاحات الوصفية التي تستخدم عموما بواسطة المحللين الماليين والقراء الملمين الآخرين، وسوف يكون التوحيد لجميع المصطلحات خلال جميع التقارير المحاسبية مفيدا، إذا كانت المعاني واضحة والعناصر متشابهة في جميع الحالات التي يستخدم فيها الاصطلاح.[1]

ويعرف ملحق القوائم المالية كوثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، و المعايير الرئيسية التي تسمح بتحديد ما هي المعلومات التي تدرج في الملحق حسب الخصائص المتعلقة بالمعلومات وأهميتها النسبية، وفي الواقع يجب أن يتضمن الملحق فقط المعلومات الهامة التي من المرجح أن تؤثر على الحكم المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجها،[2]حيث يشتمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشتمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، و الإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة.[3]

ويمكن أن يتم الإفصاح عن معلومات إضافية بكثير من الطرق سواء باستخدام الأقواس أو الهوامش أو قوائم وجداول متممة، خطابات لحملة الأسهم، تقرير المديرين، تقرير مدقق الحسابات، وخطاب رئيس مجلس الإدارة، وهناك مصادر أخرى للمعلومات أيضا على سبيل المثال تقارير المحللين والإحصائيات

---

(1)- **المرجع السابق**، ص 237.

(2)- OULD AMER Smail, Op-Cit, P 41.

(3)- Maillet B, Lemanh A, **Normes comptable international IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2007, P 36.

الاقتصادية والمقالات والأبحاث في المجلات والدوريات، وتتمثل أهداف عرض تلك المعلومات في توفير:[1]

- أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة
- تحديد المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبية الدولية والتي لم توضح في صلب القوائم المالية
- تحديد المعلومات الإضافية المطلوبة لأغراض العرض العادل
- عرض الإيضاحات بطريقة منهجية منظمة
- الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية حتى الإيضاحات
- تحديد أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية
- كل سياسة محاسبية مستخدمة حتى إذا لم تكن معايير المحاسبة الدولية والقائمة قد قامت بتغطيتها.

وفيما يلي أبرز مصادر عرض المعلومات الإضافية: [2]

- **الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:**

هذه الإيضاحات يمكن أن تكون موضوعة فيما بين الأقواس أو تكون محددة في الهوامش، وان السياسة المثالية سوف تتمثل في أن كافة المعلومات الجوهرية يتم توفيرها في هيكل القوائم المالية، أما المعلومات الهامشية أو المتممة فسوف يتم تجنبها، ولكن من أجل الحفاظ على كون القوائم المالية ذات مغزى فمن الحكمة أن يتم توفير شرح ضروري إضافي في الأقواس أو الهوامش.

- **قوائم وجداول متممة:**

إن القوائم المالية حتى تكون مفيدة ، فانه يتعين أن تكون قابلة للقراءة وقابلة للفهم، ويمكن أن يكون ذلك ممكنا فقط عندما يتم وضع تفاصيل للمعلومات في جداول، على سبيل المثال فان الاستثمارات أو القروض طويلة الأجل قد يتم إظهارها كبنود منفردة ما بين الأصول والالتزامات على التوالي، وان تفاصيل

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 240.

[2]- **المرجع السابق**، ص ص 240-241.

كافة الاستثمارات أو القروض وطويلة الأجل قد يتم وضعها في جداول مستقلة، وهؤلاء اللذين يرغبون في معرفة تفاصيل أي بند يمكن أن يطلعوا على تحليلها في الجداول، وبالمثل فان المصروفات يمكن تصنيفها في مجموعات ملائمة في قائمة الدخل، في حين أن تفصيلها يتم توضيحه في الجداول.

وبالتالي يجب أن يشمل ملحق المؤسسة على مايلي:[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير)؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الحصيلة وحساب النتيجة، وجدول تدفقات الأموال وبيان تغير رؤوس الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

تعد عناصر الإعلام المرقومة للملحق حسب المبادئ نفسها وحسب نفس الشروط الواردة في الوثائق الأخرى التي تتألف منها القوائم المالية، بيد أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى التي تتألف عنها القوائم المالية، وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إيرادها في الملحق:

- الطابع الملائم للإعلام؛
- أهميته النسبية.

إن الملحق ينبغي ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعها المالي ونتيجتها، فالغرض من الملحق

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، **الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،** (المادة: 1.260)، ص 27.

هو إعطاء معلومات إضافية بدلا من مجرد معلومات أكثر تفصيلا، و إن المعلومات التي لا يتم عرضها في القوائم الأساسية ولكن بشكل أكثر ملاءمة ومنفعة لأغراض التنبؤ بالإضافة لأغراض أخرى يجب أن يتم عرضها في إيضاحات متمة، على سبيل المثال فان أثر تغيرات الأسعار (العامة أو الخاصة) في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يتم عرضها في إيضاحات متمة للقوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (في ظل إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم 33) وفي كثير من البلدان، أما في المملكة المتحدة فان معلومات التكلفة الجارية يتم إظهارها في إيضاحات.[1]

من خلال ما سبق نجد أن النظام المحاسبي المالي المطبق على المؤسسات، أصبحت كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، حيث أن هذه القوائم المالية تشتمل على:[2]

- **تقديم معلومات حول:**

✓ الوضع المالي للمؤسسة؛

✓ الأداء الاقتصادي للمؤسسة؛

✓ التغيرات التي طرأت على الوضعية المالية في المؤسسة.

الرجوع إلى ثلاث وثائق للحصول على المعلومات السابقة وتظهر في:

- **الميزانية:** تقدم معلومات حول الوضعية المالية في المؤسسة على نحو تالي:

✓ قياس القدرة على توليد النقد؛

✓ تقييم احتياجات الاقتراض في المستقبل، وتخصيص التدفقات النقدية لها؛

✓ قياس القدرة على الوفاء بالالتزامات المالية.

- **جدول حسابات النتائج:** يقدم معلومات حول الأداء الاقتصادي وذلك من خلال:

✓ قياس القدرة في توليد تدفقات نقدية على أساس الموارد الحالية؛

✓ تقدير الفعالية التي من الممكن أن تضيف موارد إضافية.

---

[1]- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص 241.

[2]- Direction Générale Impôt, **Les normes IAS/IFRS**, Octobre 2008, Alger, P 49.

- **جدول تدفقات الخزينة:** يقدم معلومات حول التغير في الوضعية المالية وذلك من خلال:

✓ تقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة المحاسبية؛

✓ تقييم القدرة على توليد النقد وتحديد الاحتياج من النقد.

- **بالإضافة إلى ملاحظات الملحق والجداول المكملة.**

ومنه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية، أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة، وفيما يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قبل قائمة تدفقات الخزينة وهذه القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري، المؤسسة ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية، وينبغي أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن تنشرها المؤسسة وتحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بكل دقة ووضوح:

- تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات المدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ إقفال الحسابات؛
- العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور؛

وتذكر كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة:

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، المكان الذي تنشط فيه والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- إسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به الوحدة عند الإقتضاء؛
- معدل عدد العاملين فيها خلال الفترة.

خلاصة الفصل:

يتبين لنا من خلال دراسة هذا الفصل أن مجلس الوطني للمحاسبة في إطار عملية التنسيق وتطوير مهنة المحاسبة له صلاحية القيام بمجموعة من المهام، كالمساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وكذا تحسين مستوى المهنيين، أيضا متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي والتحديث المستمر لمهنة المحاسبة والعناية بها، ولا سيما بإجراء دراسات في المحاسبة وشتى الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها، كما أن له مهمة مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية حول القواعد المحاسبية الجديدة، والقيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

الفصل الرابع

تمهيد:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، تتمثل في إعداداستمارة استبيان موجه لمعدي القوائم المالية، من رؤساء دائرة المالية والمحاسبة، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

ولقد تركز هذا البحث على إجراء مقابلات مع فئة رؤساء أقسام المحاسبة والمالية بصفتهم المعنيين الرئيسيين والأكثر إلماما فيما يتعلق بالجانب المحاسبي وتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى انهم كانوا من المسؤولين على اعداد مخطط الحسابات للوحدة الاقتصادية في تسيير مرحلة الانتقال للنظام المحاسبي المالي، رغم أن تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي يتم بمشاركة طاقم من المديرية العامة والهياكل الداخلية وكذا إشراك مهنيين داخليين أو خارجيين من ذوي الاختصاص والمؤهلين في هذا الجانب وفق ما جاء في المذكرة المنهجية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما شمل البحث عينة قصديه من المؤسسات المتنوعة، تم تقسيمها إلى ثلاثة فئات تمثلت في: المؤسسات الوطنية، والشركات التي لها أسهم وسندات مدرجة في بورصة الأوراق المالية، كما شملت الدراسة فئة المؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، بغية الوصول إلى تحقيق فرضيات الدراسة ومعرفة ما إذا كانت توجد فروق بين هذه المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي، وعلى هذا الأساس تم الاعتماد على استبيان موجه إلى فئة رؤساء أقسام المالية والمحاسبة لهذه المؤسسات، والذي على أساس إجاباتهم سيتم إثبات أو نفي فرضيات هذه الدراسة.

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة استبيان الدراسة

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، اتجهنا للاعتماد على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة مدى توفيق المؤسسات في الجزائر في الإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية من خلال قواعد التقييم والسياسات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي موضوع البحث، صمم الباحث استمارة استبانه لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث مع إجراء بعض التعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث وطبيعية الواقع المحاسبي في الجزائر.

وجاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاول فيها الباحث الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المستوى التعليمي والتخصص العلمي والخبرة المهنية وبعض الأسئلة التي تعطي صورة عن مدى اطلاع المجيب عن قواعد التقييم ومتطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛ أما القسم الثاني فلقد تضمن ثلاثة محاور تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة للتقييم والإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية.

وتم تصميم أسئلة المحور الأول في مجال قواعد التقييم المحاسبي لمختلف مكونات عناصر القوائم المالية، أما المجال الثاني فقد تضمن متطلبات الإفصاحات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي تخص السياسات المطبقة في مجال التقييم المحاسبي، وفيما يخص تصميم أسئلة المحور الثاني فكانت حول الإفصاح عن مختلف السياسات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وكذا اعداد القوائم المالية

المتمثلة في قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة، تكملها قائمة الملاحق المتممة للقوائم المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي. كما روعي في تشكيل أسئلة المحور الثالث اختبار مجال السهولة أو الصعوبة في تطبيق القواعد والمفاهيم المحاسبية ومختلف متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

أما فيما يتعلق بتصميم ووضع أسئلة اختبار الفرضية الأولى للدراسة، فقد روعي بأن تكون سهلة وواضحة ومختصرة، كما روعي في معظم الأسئلة أن تتيح الفرصة أمام المستجيب لإضافة أية بدائل أو اقتراحات لم يتضمنها السؤال، كما استخدم مقياس ليكرت الخماسي لاختبار مدى تحقيق الإفصاح في القوائم المالية ومختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وكذا اختبار مجال السهولة والصعوبة في الإفصاح عن مختلف الأحداث والعمليات المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ومدى ملاءمة النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي لتحقيق متطلبات الإفصاح في المؤسسات الناشطة في الجزائر، فضلا عن المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع بعض المديرين الماليين ورؤساء قسم المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني بحيث يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء في صورته النهائية كما هو مبين في قائمة الملاحق (انظر الملحق رقم 2،1)، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزأين رئيسيين وهما:

1. القسم الأول: السمات الشخصية

وهو عبارة عن السمات الشخصية لأفراد العينة الدراسية، حيث تم جمع بيانات ديموغرافية عن مسؤولي المالية والمحاسبة في عينة الدراسة من خلال إجابتهم على الاستبيان (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، اكتساب شهادات مهنية، عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي، الاطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح وفق SCF، إجراء تكوين حول SCF، طبيعة ملكية المؤسسة)، وذلك للاطمئنان إلى

توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الاستجابة لأسئلة الاستبيان، إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات علىمدى التزام عينة المؤسسات –موضع الدراسة– بقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

2. القسم الثاني: مجالات ومحاور الاستبيان

وهو عبارة عن مجالات الدراسة ويتكون الاستبيان من 51 فقرة موزعة على3 محاور رئيسة هي:

- **المحور الأول: تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، ويتكون من مجالات تالية:

✓ **المجال الأول:** تطبيققواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF)،ويتكون من (11) فقرة.

✓ **المجال الثاني:** الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق (SCF)،ويتكون من (6) فقرة.

- **المحور الثاني: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي**، ويتكون من المجالات تالية:

✓ **المجال الثالث:** الالتزامبمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي،ويتكون من (5) فقرة.

✓ **المجال الرابع:** الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية،ويتكون من (8) فقرة.

- **المحور الثالث: يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية**، ويتكون من مجالات تالية:

✓ **المجال الخامس:**مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي،ويتكون من (9) فقرة.

- ✓ **المجال السادس:** تقييم تطبيق (SCF) من ناحية (السهولة أو الصعوبة) في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية، ويتكون من (12) فقرة

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

1. اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيانان تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1.1 صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في مرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والإحصاء وبعض محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، وكذا بعض المديرين والمحاسبين الماليين للمؤسسات عينة الدراسة،للتأكد من أنأسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين، وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية –انظر الملحق رقم (2،1).

2.1 صدق المقياس:

- **الاتساق الداخلي (Internal Validity):**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إلية هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات استمارة الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

- **نتائج الاتساق الداخلي (Internal Validity)**

يوضح الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(10): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها	0.628	**0.000**
.2	تقييم التثبيتات العينية وفق القيمة القابلة للتحصيل من خلال:		
	تحديد قيمة النفعية للأصل من خلال حساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	0.708	**0.000**
.3	تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	0.737	**0.000**
.4	تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (**UGT**) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	0.688	**0.000**
.5	مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	0.621	**0.000**
.6	تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.624	**0.000**
.7	المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)	0.505	**0.000**
.8	تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها	0.556	**0.000**
.9	تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	0.589	**0.000**
.10	تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة إنجازه الصافية (صافي قيمة الإنجاز)	0.438	**0.000**
.11	استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	0.543	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

الجدول رقم(11): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	0.683	**0.000**
.2	إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	0.736	**0.000**
.3	الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	0.747	**0.000**
.4	الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	0.599	**0.000**
.5	الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	0.726	**0.000**
.6	الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	0.605	**0.000**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

يوضح الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(12):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.768	**0.000**
.2	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.873	**0.000**
.3	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.862	**0.000**
.4	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة	0.851	**0.000**
.5	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	0.696	**0.000**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

يوضح الجدول رقم (12) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(13):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية	0.779	**0.000**
.2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	0.762	**0.000**
.3	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها	0.767	**0.000**
.4	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير	0.617	**0.000**
.5	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)	0.820	**0.000**
.6	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)	0.791	**0.000**
.7	الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز	0.627	**0.000**
.8	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	0.689	**0.000**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

يوضح الجدول رقم (13) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(14):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي)	0.751	**0.000**
.2	تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي	0.816	**0.000**
.3	زيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية	0.852	**0.000**
.4	تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية	0.820	**0.000**
.5	زيادة جودة المعلومة المالية وامكانية الاعتماد عليها	0.869	**0.000**
.6	تحسين مستوى التحليل المالي	0.891	**0.000**
.7	زيادة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية	0.866	**0.000**
.8	إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية	0.879	**0.000**
.9	تحسين مهارات العمل المحاسبي	0.796	**0.000**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

يوضح الجدول رقم (14) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم(15): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال

	الفقرة	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تحديد القيمة القابلة للتحصيل	0.762	**0.000**
.2	التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم	0.817	**0.000**
.3	تحديد تكلفة انتاج الأصل داخليا	0.839	**0.000**
.4	المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.695	**0.000**
.5	المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة	0.709	**0.000**
.6	تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون	0.770	**0.000**
.7	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو انتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا).	0.454	**0.000**
.8	المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة	0.614	**0.000**
.9	المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين	0.755	**0.000**
.10	المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية	0.529	**0.000**
.11	تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة	0.873	**0.000**
.12	المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل	0.702	**0.000**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

يوضح الجدول رقم (15) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (α=0.05) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

2. ثبات الاستبيان (Reliability):

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحث من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

- **حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient):** استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (16): يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

	المجال	معامل ألفا كرونباخ
.1	تطبيق قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF)	**0.824**
.2	الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق (SCF)	**0.794**
.3	الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.	**0.839**
.4	الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	**0.877**
.5	مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي	**0.955**
.6	تقييم تطبيق (SCF) من ناحية (السهولة أو الصعوبة) في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية	**0.919**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

واضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (16) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال وتتراوح بين (0.794–0.955) لجميع مجالات الاستبيان، كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبيان تساوي (0.922) وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع، ويكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01)، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3. معايير قياس الاستبيان

الجدول رقم (17): درجات مقياس ليكرت للاستبيان

الاستجابة	صعبة جدا	صعبة	سهلة قليلا	سهلة	سهلة جدا
الاستجابة	منخفضة جدا	منخفضة	مرتفعة قليلا	مرتفعة	مرتفعة جدا
الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الاستجابة	تطبق		لا تطبق		
الدرجة	1		2		

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى استمارة استبيان الدراسة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

بعد التطرق الى المراحل التي مر بها اعداد استمارة استبيان الدراسة والتحقق من صدق وثبات استبيان الدراسة، والتأكد من إمكانية استخدامه مع عينة الدراسة، سنتناول في هذا المبحث المنهجية التي تم بها نشر وإدارة استبيان الدراسة، وكذا مصادر جمع البيانات وتحديد مجتمع الدراسة والحدود الزمنية والمكانية والموضوعية لهذه الدراسة.

المطلب الأول: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

اعتمد الباحث في الوصول لأفراد عينة الدراسة عدة قنوات، أملتها طبيعة الباحث كممارس لمهنة المحاسبة في مكتب محاسبة وجباية بولاية بسكرة مكان إقامة الباحث، الأمر الذي ساعد الباحث في إمكانية الاتصال المباشر بأفراد العينة من خلال الخبرة الميدانية المكتسبة في المجال الذي شغله الباحث، كما جعله قريب من واقع المؤسسات الاقتصادية ما خوله معرفة السبل والطرق الممكنة في اختيارها وتقسيمها والوصول اليها، ولقد حاول الباحث اختيار عينة الدراسة من داخل وخارج ولايته، حيث شمل البحث عدة مؤسسات من مناطق مختلفة نذكر منها: بسكرة، باتنة، الأغواط، غرداية، عنابة، قسنطينة، تلمسان، سعيدة، ورقلة، البليدة، الجزائر العاصمة وضواحيها، حيث تم تنقل الباحث إلى بعض المناطق المذكورة سابقا، كما استطاع الوصول إلى عينة الدراسة من خلال مقابلات شخصية او عبر الأنترنت، اين استطاع الباحث الحصول على إجابات مباشرة حول أسئلة الاستبيان، غير أن الباحث واجه الكثير من الصعوبات التي وقفت عائق امام الباحث في توسيع عينة الدراسة، خصوصا في ما يتعلق بطبيعة المؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، اين وجد الباحث سرية واحتياط كبير من قبل هذه المؤسسات في التعامل مع طبيعة اشكالية هذا البحث التي تدور حول مدى توفيق هذه المؤسسات في افصاح من خلال قوائمها المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى محاولة هذه المؤسسات تجنب الادلاء بأي معلومات اذا ما تعلق الأمر بالجانب المحاسبي، أين رفض طلب الباحث في مقابلة الكثير من مسؤولي دائرة المالية والمحاسبة من هذه المؤسسات، وبهذا تبقى ثقافة السرية والتحفظ لدى الكثير من المؤسسات في الجزائر موجودة قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وعلى العموم فلقد اعتمد الباحث في الوصول إلى عينة المؤسسات في هذه الدراسة على عدة أطراف أهمها:

- مقابلة أفراد العينة في مؤسساتهم وأثناء ممارستهم لوظيفتهم؛
- إيصال الاستبيان إلى مسؤول قسم المالية والمحاسبة في المؤسسة والبقاء على اتصال به إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء من أصحاب المهنة في الوصول إلى أحد مسؤولي المالية والمحاسبة لعينة الدراسة؛
- مقابلة افراد العينة خارج مؤسساتهم بعد الوصول إليهم من خلال معارف الباحث أو عن طريق الأنترنات.

بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) أعد باللغتين العربية، والفرنسية وتضمن ثمانية وخمسون(58) سؤالا.

قبل الشروع في استخدام استمارة الاستبيان، خضع لتحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة والخبراء المحاسبين ذوي كفاءة مهنية وعلمية مختلفة في كل من جامعة بسكرة، مسيلة، ورقلة، وهذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الاستبيان وصياغة أسئلته بشكل مبسط ومفهوم ثم ترجمتها، وخاصة من حيث ما يلي:

- دقة ووضوح الأسئلة؛
- مدى استخدام المصطلحات المحاسبية وتوظيفها؛
- مدى التنسيق في وضع الأسئلة وارتباطها بالفرضيات؛
- طريقة طرح ووضع الأسئلة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- إدراج بعض الأسئلة غير مباشرة، لاختبار مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستمارة.

وفي الأخير، وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها، تمت صياغة أسئلة الاستبيان بشكله النهائي كما هو مبين في قائمة ملاحق الدراسة (انظر الملحق رقم 2،1).

المطلب الثاني: مصادر جمع البيانات ومجتمع الدراسة

1. مصادر جمع البيانات

- **المصادر الثانوية:**

لقد اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

- **المصادر الأولية:**

نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات فقد تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث والذي صمم خصيصاً لهذا الغرض، وتم استخدامه على عينة من المؤسسات الوطنية، والشركات الوطنية التي لها أسهم أو سندات مدرجة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات.

2. مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم انتقاء عينة قصديه من مجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الوطنية، والشركات الوطنية التي لها أسهم أو سندات مدرجة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، كما تم الاستعانة ببعض المديريات والهيئات الوطنية التي تحكمها علاقة قانونية بعينة المؤسسات المقصودة، نذكر منها مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (COSOB)، وتم استخدام الاستبيان إما عن طريق المقابلة المباشرة مع رؤساء دائرة المالية والمحاسبة لبعض عينة المؤسسات الوطنية، والشركات الوطنية التي لها أسهم أو سندات مدرجة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، أو عن طريق توزيعه على بعض من عينة المؤسسات التي تربطها علاقة قانونية بالمديريات السابقة.

المطلب الثالث: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: اهتمت هذه الدراسة بتقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في عينة من المؤسسات الناشطة في مختلف أرجاء الوطن سواء في ولاية بسكرة موطن الطالب؛ أو بعض الولايات الأخرى في الشرق الجزائري أو الوسط والغرب وكذا الولايات الجنوبية.
- الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة منذ بداية شهر جانفي 2014 إلى غاية شهر أكتوبر من نفس السنة؛
- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات مسؤولي دائرة المالية والمحاسبة في المؤسسات الوطنية أو الشركات التي تملك أسهم أو سندات مسعرة في البورصة؛ والمؤسسات الأجنبية ومتعددة الجنسيات.
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بجانب التقييم المحاسبي والإفصاح من خلال القوائم المالية لعينة من المؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010.

المبحث الثالث:تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

بغية الوصول لتحقيق أغراض هذه الدراسة، والاجابة على صحة او رفض فرضياتها، سيتم من خلال هذا المبحث استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences V.20 (SPSS)، ومن ثم تحديد نتائج الوصف الاحصائي لعينة الدراسة، وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences V.20 (SPSS)، حيث قام الباحثبعمليات فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان العادي.

كما اعتمد الباحث في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (EXCEL2013)، وتضمنت ورقة الحساب ثمانية وثلاثون (38) سطرا وفقا لعدد الإجابات التي اعتمدت، وواحد وستون (61) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، وبهذا تصبح قاعدة الاستبيان مكونة من { 38 x61 = 2318 معطية}.

تم تكميم(Quantification) المعطيات التي تتضمنها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي، بحيث:

- يرمز للجواب نعم بالعدد (1)، الجواب لا بالعدد (2)؛
- يرمز للخيار الأول بالعدد (1)، الخيار الثاني بالعدد (2)، والخيار الثالث بالعدد (3) والخيار الرابع بالعدد (4) والخيار الخامس بالعدد (5).

ولقد استخدم الباحث الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الامر بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.
- طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي كمعيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والثالث، حيث تم حساب المدى (5−1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4÷5=0.80)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، ومن خلال الجدول رقم (18) يمكن توضيح طول الخلايا كالآتي:

الجدول رقم (18): طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة

طول خلايا مقياس ليكرت	درجة الموافقة	درجة الارتفاع	درجة السهولة
متوسط من 1–1.80	غير موافق بشدة	منخفضة جدا	صعبة جدا
متوسط من 1.81–2.60	غير موافق	منخفضة	صعبة
متوسط من 2.61–3.40	محايد	قليلة الارتفاع	قليلة السهولة
متوسط من 3.41–4.20	موافق	مرتفعة	سهلة
متوسط من 4.21–5	موافق بشدة	مرتفعة جدا	سهلة جدا

المصدر: من إعداد الباحث استنادا الى استمارة استبيان الدراسة.

- اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (1.5، 3) ام لا.
- اختبار مان – وتني (Mann-Whitney Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الترتيبية.
- اختبار كروسكال – والاس (Kruskal – Wallis Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات الترتيبية.

المطلب الثاني: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

- **توزيع أفراد العينة حسب المستوى:**

الجدول رقم (19):المستوى

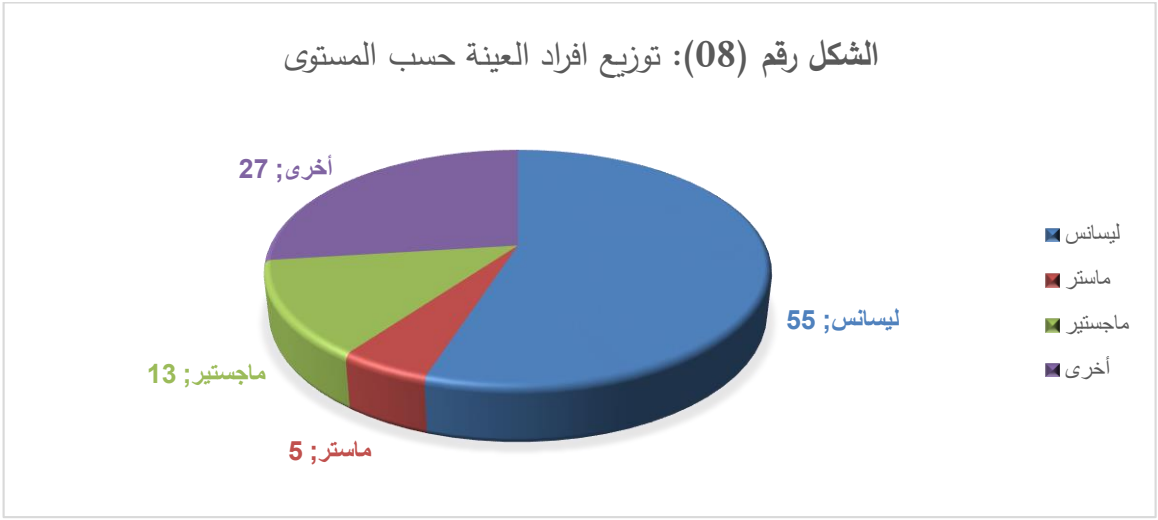
المستوى	العدد	النسبة المئوية %
ليسانس	21	55
ماستر	2	5
ماجستير	5	13
أخرى	10	27
المجموع	**38**	**100**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

يتبين من الجدول رقم (19) ان غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس بما نسبته 55 % من عينة الدراسة، أما حملة شهادة الماستر فيمثلون ما نسبته 5 % من عينة الدراسة، وبالنسبة لحملة شهادة الماجستير فهم يمثلون ما نسبته 13 %، وباقي عينة الدراسة هم من حملة شهادات أخرى مثل (CMTC-CDE) بما نسبته 27%، وهذه الفئة الأخيرة هي ثاني أكبر نسبة في العينة، مما يدل على أن طبيعة الفئة العمرية كبيرة نظرا لقدم هذه الشهادات.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب المستوى:

الشكل رقم (08): توزيع افراد العينة حسب المستوى



- **توزيع أفراد العينة حسب التخصص:**

الجدول رقم (20):التخصص

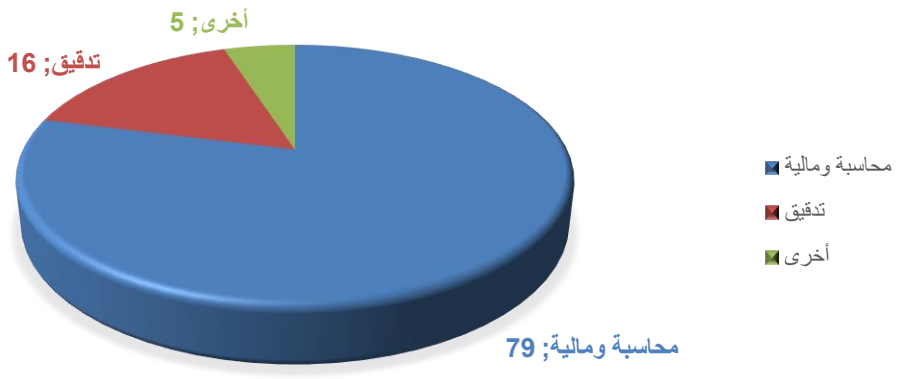
التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة ومالية	30	79
تدقيق	6	16
أخرى	2	5
المجموع	**38**	**100,0**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

يتبين من الجدول رقم(20) ان ما نسبته 79 % من عينة الدارسة هم من المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، وان ما نسبته 16% مجال اختصاصهم تدقيق، اما بقية أفراد العينة والتي تمثل ما نسبته 5 % من اختصاصات أخرى، وتدل هذه النتائج على ان غالبية أفراد العينة يفترض فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الاستبيان كونها تصب في مجال تخصصهم ولهم القدرة على الإجابة على كل أسئلة الاستبيان من الناحية المعرفية.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب التخصص:

الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



- **توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية المكتسبة:**

الجدول رقم (21): الشهادة المهنية المكتسبة

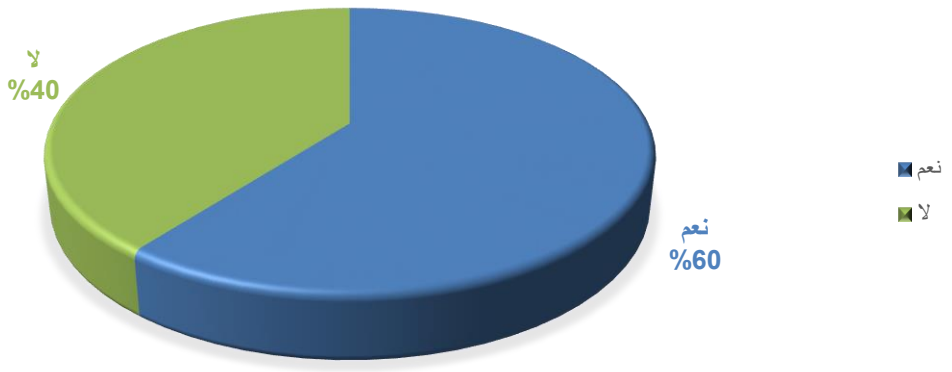
الشهادة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
نعم	23	60
لا	15	40
المجموع	**38**	**100,0**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

يتضح من الجدول رقم(21) ان غالبية أفراد عينة الدراسة بما نسبته 60% لهم شهادات مهنية بالإضافة إلى شهاداتهم الأكاديمية، وباقي أفراد العينة ليس لهم شهادات مهنية وهم يمثلون ما نسبته 40%، وتدل هذه النتائج على ان غالبية أفراد العينة يحملون خبرة مهنية تعزز من قدرتهم في الاستجابة لفقرات أسئلة الاستبيان التي تتعلق بجوانب الممارسة المحاسبية في المؤسسة.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب اكتسابهم لشهادات مهنية:

الشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الشهدات المهنية المكتسبة



- **توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية**

الجدول رقم (22):سنوات الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	2	5
من 6 - 10 سنوات	10	26
من 11 - 15 سنوات	7	19
من 16 - 20 سنوات	6	16
أكثر من 21 سنة	13	34
المجموع	**38**	**100,0**

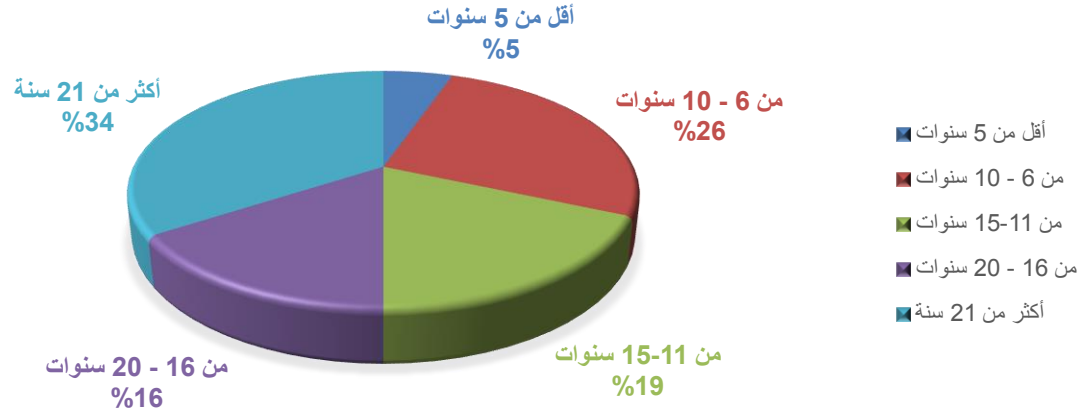
المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

يتبين من الجدول رقم (22) ان ما نسبته 5 % من أفراد عينة لهم خبرة مهنية اقل من 5 سنوات، وأن ما نسبته 26 % تتراوح خبرتهم المهنية ما بين 6 إلى 10 سنوات، في حين أن ما نسبته 19 %

خبرتهم المهنية ما بين 11 إلى 15 سنوات، وما نسبته 16% تتراوح خبرتهم المهنية ما بين 16 إلى 20 سنوات، وما نسبته 34 % والتي تمثل أكبر نسبة في أفراد العينة لهم خبرة مهنية أكثر من 21 سنة، وهذه النتائج تدل على ان غالبية أفراد العينة تتمتع بخبرة مهنية تسمح لهم الإلمام بالكثير من المشاكل والقضايا المحاسبية من خلال ممارساتهم المهنية.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية:

الشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



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

الجدول رقم(23):الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)

الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)	العدد	النسبة المئوية %
نعم	37	97
لا	1	3
المجموع	38	100,0

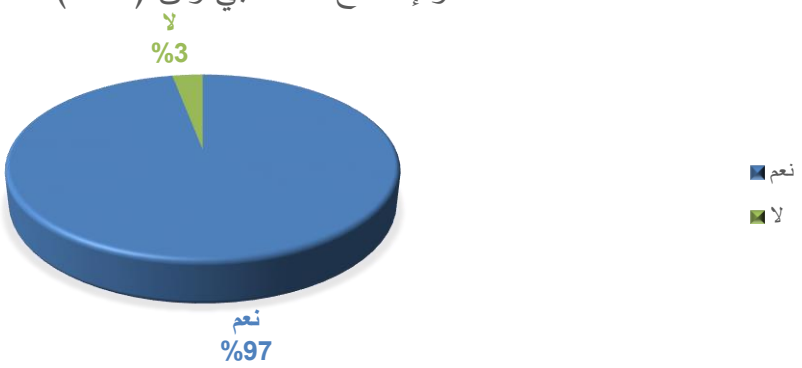
المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

تبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (23) أن ما نسبته 97% من أفراد العينة لهم اطلاع على كل المراسيم والقوانين التي تتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وهي تمثل كل أفراد العينة باستثناء فرد واحد من أفراد

العينة، وهذا ما يقودنا الى الاعتقاد بان استجابة أفراد العينة لأسئلة الاستبيان ستكون عالية ومفهومة بالنسبة لعينة الدراسة من ناحية الالمام بالمفاهيم وقواعد التقييم والافصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب اطلاعهم على قواعد التقييم والافصاح وفق (SCF):

الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على قواعد التقييم والإفصاح المحاسبي وفق (SCF)



- **توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي**

الجدول رقم (24):اجراء تكوين في النظام المحاسبي المالي

اجراء تكوين في النظام المحاسبي المالي	العدد	النسبة المئوية %
نعم	32	84
لا	6	16
المجموع	**38**	**100,0**

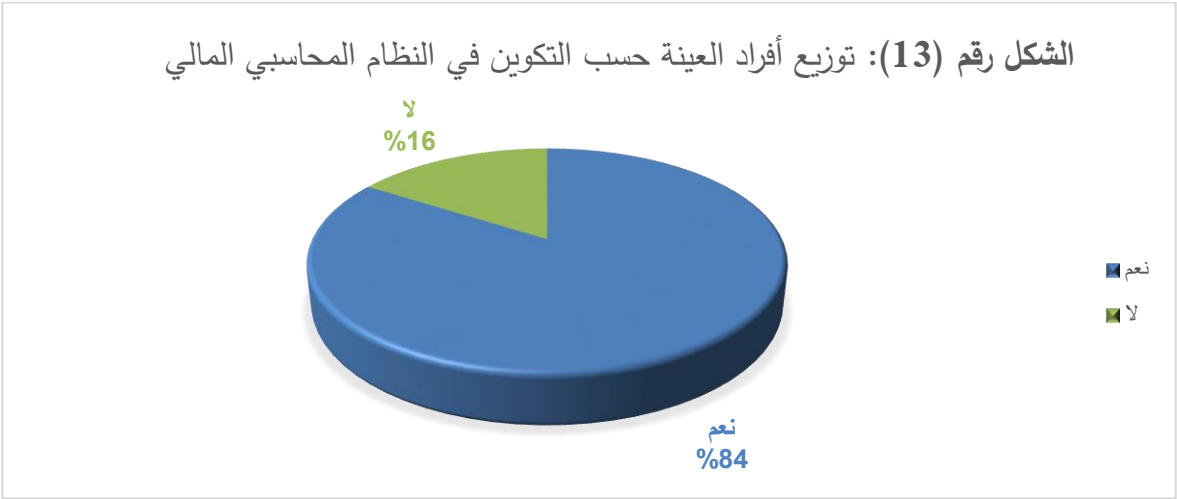
المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

يبين الجدول رقم(24) ان ما نسبته 84 % من أفراد العينة الدراسية قاموا بإجراء تكوين حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وأن ما نسبته 16% لم يقوموا بالتكوين في هذا المجال، مما يدل على ان غالبية المؤسسات المأخوذة كعينة في هذه الدراسة، قاموا بالعمل على تكوين اطاراتهم المهنية في مجال المالية والمحاسبة بما جاءت به التعليمة الوزارية رقم (02) التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

2010، غير ان نجاعة هذا التكوين تتوقف على الإمكانيات المادية والبشرية التي تمتلكها المؤسسة ومؤهلاتهم العلمية ومدى الجدية في مواصلة الدورات التكوينية لإطارات المؤسسة في مجال المعايير المحاسبية والدولية.

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي



- **توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة**

الجدول رقم(25): طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	العدد	النسبة المئوية %
المؤسسات الوطنية	**23**	**60,5**
1. MEGA - MEGISSERIE AURASSIENNE EPE/SPA-BATNA		
2. ENTREPRISE TRAVAUX PUBLIC FILIALE DE -BATNA		
3. SARL HALIB ENNADJAH MAGHENIA -TLEMCEN		
4. DIRECTION MAINTENANCE SONATRACH-BISKRA		
5. SARL ICEBERG GLACES PRODUCTION CREME GLACEE - BLIDA		
6. EPTP GHARDAIA SPA -GHARDAIA		
7. EURL FIRM ALGERIA MATRIEL MEDICA-		
8. SOCIETE NATIONALE DES TRANSPORTS FERROVIAIRES -SNTF EPIC/SPA - ALGER		
9. COMPAGNIE ALGÉRIENNE DE MOBILIERMÉTALLIQUED'ORGANISATIONEPE/SPA -ROUIBA		

10. TAMEG - TANNERIE MÉGISSERIE SPA -ROUIBA
11. GIPLAIT SPA -SAIDA
12. SARL IMPORT EXPORT -ANNABA
13. ALFAPIPE ALGERIENNE DE FABRICATION DE PIPE EPE/SPA -ANNABA
14. SARL SCBTB BRIQUETERIE -BARIKA
15. ENASEL SPA -EL-OUATAYA
16. NAFTAL SPA -OUARGLA
17. SONATRACH SPA -LAGHOUAT
18. ERIAD SETIF - LES MOULINS DES ZIBANS SPA -EL KANTARA
19. DIRECTION DE MANTENANCE SONATRACH - LAGHOUAT
20. L'ALGÉRIENNE DES EAUX EPIC/SPA - LAGHOUAT
21. TIFIB / TISSAGE FINISSAGE SPA -BISKRA
22. EPIC ONA SPA-FILIALE -LAGHOUAT
23. EURL NCL NOUVEAU CONCEPT LAITIER -OUED SMAR

الشركات الوطنية التي لها أسهم وسندات مدرجة في البورصة	**العدد**	**النسبة المئوية %**
	6	**15,8**
1. ALGERIE TELECOM SPA -ALGER		
2. SAIDAL SPA -EL-HARRACH		
3. NCA ROUIBA SPA -ROUIBA		
4. SONALGAZ SPA -ALGER		
5. HÔTEL EL AURASSI SPA -ALGER CENTRE		
6. AIR ALGERIE SPA -AUDIN ALGER		

الشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات	العدد	النسبة المئوية %
	9	23,7
1. ENTREPRISE DE TRAVAUX ET CONSTRUCTION SARL -ANNABA		
2. SARL SO.AL.TU.BI. (BISCUITERIE BIFA) -CONSTANTINE		
3. AFITEX SPA ALGERIE		
4. SOFITEL LUXURY HOTELS SPA -ALGER		
5. PEPSI SPA -ROUIBA		
6. COCA-COLA SPA -ROUIBA		
7. EPDIS SPA SOCIETE PHARMACETIQUE -BLIDA		
8. SANDOZ SPA PHARMACETIQUE -BLIDA		

9. LU ALGERIE SPA -BLIDA		
المجموع	38	100,0

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20.

تبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (25) أن ما نسبته 60% من عينة الدراسة تمثل المؤسسات الوطنية الكبرى، وان ما نسبته 24% هي شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات، وباقي عينة الدراسة بما نسبته 16 % هي مؤسسات لديها أسهم أو سندات مدرجة في البورصة باستثناء الشركات التي تملك سندات ولكن غير مدرجة في البورصة مثل: (HADDAD ETRHB TISP, EEPAD , ARABLEASING CORPORATION (ALC) SPA, CEVITAL, ENAFOR,SONATRACH, SOCIETE DE REFINANCEMENT HYPOTHECAIRE).[1]

والشكل الموالي يوضح توزيع افراد العينة حسب طبيعة المؤسسة:

الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

أولا تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، ويستخدم هذا الامر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة وكذلك لكل مجال من مجالات استبيان الدراسة، تم استخدام اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلتإلى درجة الحياد أم لا.

[1]-http://www.cosob.org/.

ولاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات غير المعلمية (اختبار الإشارة، واختبار كروسكال–والاس). هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث ان مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياسا ترتيبياً.

حيث تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة وذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضيات الإحصائية التالي:

1. اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن المؤسسات في الجزائر لا تطبق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنهافي إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة التي تشكل استبيان الدراسة تضمنتها الفقرات من (10– 24) تتعلق بتطبيق المؤسسات لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع قوائمها المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيتين الفرعيتين كالآتي:

1.1 الفرضية الفرعية (01): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (10–18) للمجال الأول"تطبيق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، وقد تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

H_0: ⟶ $P=1/2$ (50%)

H_1: ⟶ $P\neq1/2$ (50 %)

- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)؛
- الفرضية البديلة (H_1): يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (26): يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي المتعلقة بردود المؤسسات فيما يتعلق بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

	الفقـــــــــــــــــــــــرة	النسب المئوية		المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		تطبق	لا تطبق		
.1	اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها	0.63	0.37	1.36	45
.2	تحديد قيمة النفعية للأصل من خلال حساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	0.29	0.71	1.71	57
.3	تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	0.26	0.74	1.73	58
.4	تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (**UGT**) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	0.26	0.74	1.73	58
.5	مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	0.42	0.58	1.57	52
.6	تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.47	0.53	1.52	51
.7	المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم للأصل المعني (القيمة العادلة)	0.55	0.45	1.44	48
.8	تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها	0.47	0.53	1.52	51

.9	تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	0.68	0.32	1.31	44
.10	تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)	0.58	0.42	1.42	47
.11	استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	0.61	0.39	1.39	46
	المجال الأول	**0.50**	**0.50**	**1.52**	**51**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

من الجدول رقم(26) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة (01) "اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها"هو(1.36) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ(45 %)، وهو اقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة(63%)من المؤسسات المطبقة فيمقابل (37%)من المؤسسات غير المطبقة.

ويرى الباحث ان سبب هذا الاختلاف في تطبيق المؤسسات لاختبار تدني قيمة تثبيتاتها العينية هو بعض الصعوبات التي يمكن أن تواجهها هذه المؤسسات في متابعة تدني قيمة التثبيتات ذات الطبيعة الخاصة التي تملكها هذي المؤسسات، ما يجعل هناك صعوبة في تحديد إذا ما كان هناك مؤشر يدل على هذا التدني في قيمة التثبيتات العينية.

- يبين الجدول رقم (26) أن المتوسط الحسابي للفقرات (4،3،2) المتعلقة "بتقييم التثبيتات العينية وفق القيمة القابلة للتحصيل"هو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (1.50) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط نسبي يفوق (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، معنى ذلك أن عدد المؤسسات غير المطبقة يفوق عدد المؤسسات المطبقة لهذه الفقرات. ويرى الباحث ان نتيجة تحليل الاحصائي لهذه الفقرة لا يتنافى مع الفقرة الاولى من حيث نسبة تطبيق المؤسسات لاختبار تدني القيمة ومن ثم استخدامها في تحديد القيمة القابلة للتحصيل، كون أن أغلب المؤسسات التي قامت باختبار تدني القيمة لأصولها الثابتة ليس بالضرورة أن يظهر لديها مؤشرات تدل على وجود تدني القيمة في هذه الأصول خلال نهاية كل دورة مالية من جهة، ومن جهة أخرى يشير الباحث إلى أن المؤسسات قد

تتعمد عدم إظهار هذا التدني وذلك بسبب ما تفرضه التشريعات الضريبية من ضرائب على فائض التقييم في هذا المجال، كون أن محاسبة هذه المؤسسات لم تكن تظهر حقيقة مركزها المالي خاصة في ما يتعلق ببنود التثبيتات المادية في ظل المخطط المحاسبي السابق، وبالتالي تطبيق النظام المحاسبي المالي سيخلق فائض معتبر في مجال تقييم هذه الاصول ما تعتبره المؤسسات عبئ اضافي على نتيجتها المالية.

- يبين الجدول رقم (26) أن المتوسط الحسابي للفقرة (05) "مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها" هو (1.57) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط نسبي يقدر بـ (52 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (42%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (58%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (26) أن المتوسط الحسابي للفقرة (06) " تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)" هو (1.52) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط حسابي نسبي يقدر بـ (51 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (47%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (53%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (07) " المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)" هو (1.44) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط حسابي نسبي يقدر بـ(48%)، وهو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (55%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (45%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة (08) " تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها" هو (1.52) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط حسابي نسبي يقدر بـ (51 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (47%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (53%) من المؤسسات غير المطبقة.

- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة (9) " تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)" هو (1.31) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (44 %)، وهو اقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (68%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (32%) مؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة (10) " تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)" هو (1.42) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (47 %)، وهو اقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (58%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (42%) مؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (26) ان المتوسط الحسابي للفقرة (11) " استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية" هو (1.39) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (46 %)، وهو اقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (61%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (39%) مؤسسات غير المطبقة.
- وبشكل عام يمكن القول بان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول يساوي (1.52) (من الدرجة الكلية 2)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (51 %)، وهو يقترب من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (50%) من المؤسسات المطبقة وغير المطبقة.إلا انه ولتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لاختبار إذا ما كان هناك اختلاف ذو دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول والمتوسط الحسابي الفرضي (1.50) وذلك من خلال الجدول رقم (26).

الجدول رقم (27): يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي".

	الفقـــــــــــــــــــــــرة	قيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة تطبيق المؤسسات
.1	اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها	0.143	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.2	تحديد قيمة النفعية للأصل من خلال حساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	0.014	غير مطبقة
.3	تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	0.005	غير مطبقة
.4	تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (**UGT**) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	0.005	غير مطبقة
.5	مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	0.418	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.6	تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.871	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.7	المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)	0.627	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.8	تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها	0.871	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.9	تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	0.034	مطبقة
.10	تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)	0.418	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.11	استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	0.256	لا يوجد اختلاف في التطبيق
	المجال الأول	**1.000**	**لا يوجد اختلاف في التطبيق**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

من الجدول رقم (27) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (01) "اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.143) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0): التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لاختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.
- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرات رقم (2،3،4) المتعلقة "بتقييم التثبيتات العينية وفق القيمة القابلة للتحصيل"، فقد كانت القيمة الإحتمالية (.Sig) لهذه الفقرات أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، وهي بذلك دالة احصائيا مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1): التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لهذه الفقرات كل حسب مضمونها، وحسب النسب المؤوية للمتوسط الحسابي النسبي لهذه الفقرات الذي يفوق (50%)، فان هذا الفرق يميل لصالح المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (05) " مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.418) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض

الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0): التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لخسارة قيمة أصولها وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.

- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (06) "تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.871) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لبعض تثبيتاتها المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.
- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (07) " المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم للأصل المعني (القيمة العادلة)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.627) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة للمعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم للأصل المعني (القيمة العادلة)، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.

- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (08) "تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.871) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لعمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.
- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (09) "تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)"، فقد بينت نتائج الاختبار ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.034) وهي بذلك دالة احصائيا كونها أقل من مستوى معنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لشروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)، وبما ان المتوسط الحسابي النسبي لهذه الفقرة الذي يقل عن (50%)، فان هذا الفرق يميل لصالح المؤسسات المطبقة بنسبة (68%) مقابل (32%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (10) "تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.418) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض

الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لمخزونها بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.

- يبين الجدول رقم (27) نتيجة استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (11) " استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.256) وهي غير دالة احصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقةلاستشارة المختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية، وبالتالي لا يمكن الحكم على درجة تطبيق المؤسسات لهذه الفقرة.
- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الأول يساوي (51%) و القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (1.000)لذلك يعتبر هذا المجال "تطبيق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"غير دال إحصائياً كونه أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، وبتالي نتيجة الاختبار تكون حسب الفرضية الصفرية (H_0): انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الجزائر لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

ويرى الباحث من خلال نتائج اختبار كل الفقرات السابقة ان تطبيق المؤسسات لقواعد التقييم التي تضمنتها الفقرات السابقة غير مطبقة في عمومها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويتم تطبيقها شكليا في واقع هذه المؤسسات، فمن خلال أراء عينة مسئولي المحاسبة والمالية الذين تم

مقابلتهم توضح للباحث انه مثلا فيما يتعلق بالفقرة (5) "تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)" ان بعض المؤسسات التي تملك فروعا لها ابدت اهتمامها باستخدام طريقة اعادة التقييم لبعض أصولها المادية (الأراضي والمباني) في بعض الحلات من أجل تحسين ورفع قيمة رأس المال لبعض الفروع التي حققت نتائج سلبية خلال الدورات المالية السابقة والتي انعكست سلبا على المركز المالي للمؤسسة، كون أن فارق التقييم الناتج على تقييم هذه التثبيتات (الاراضي والمباني) في الغالب يشكل فائض يحمل الى حساب رؤوس الاموال وفق طريقة إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، عكس ما اظهرته نتائج الفقرة المتعلقة باختبار تدني قيمة التثبيتات المادية وفق طريقة التكلفة التاريخية (القيمة القابلة للتحصيل) لعينة الدراسة، كون أن فارق التقييم الناتج عن طريقة التكلفة يحمل على النتيجة الجبائية للمؤسسة ولا يخدم مصالحها.

أما فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة فقد تبين للباحث أن هناك مشاكل وصعوبات في الممارسة المحاسبية واجهة عينة الدراسة، من خلال آراء مسئولي المحاسبة والمالية الذين اتفقوا في اغلبهم على عدم وضوح القوانين في هذا الجانب من جهة، ومن جهة أخرى صادفت هذه المؤسسات جملة من المشاكل مع المصالح الضريبية فيما يخص كيفية إدراج مثل هذه الضرائب لغياب التفسيرات من الجانب المحاسبي والجبائي في التعامل مع الضرائب المؤجلة.

- ✓ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (01):** حسب نتائج الاختبار (Test Binomial) لم يثبت اختلاف بين نسبة المطبقين ونسبة غير المطبقين من المؤسسات التي شملتها عينة الدراسة. وبالتالي فان نسبة المؤسسات المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تتساوى مع المؤسسات غير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

2.1 الفرضية الفرعية (02): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة للإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمنقوائمها المالية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (19–24) للمجال الثاني "تطبيق المؤسسات في الجزائر متطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، وقد تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

H_0 : ⟶ **P=1/2 (50 %)**

H_1 : ⟶ **P≠1/2 (50 %)**

- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن قوائمها المالية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)؛
- الفرضية البديلة (H_1): يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن قوائمها المالية.

الجدول رقم (28):يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي، المتعلقة بردود المؤسسات حول تطبيق متطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن قوائمها المالية

	الفقـــــــــــــــــرة	النسب المئوية		المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		تطبق	لا تطبق		
.1	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	0.76	0.24	1.23	41
.2	إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	0.55	0.45	1.44	48
.3	الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	0.47	0.53	1.52	51
.4	الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	0.18	0.82	1.81	60

.5	الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	0.55	0.45	1.44	48
.6	الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	0.50	0.50	1.50	50
	المجال الثاني	**53**	**47**	**1.51**	**50**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم هو (α=0.05)).

من الجدول رقم (28) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (28) أن المتوسط الحسابي للفقرة (01) "الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)" هو (1.23) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر بـ (41 %)، وهو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (76%) من المؤسساتالمطبقة في مقابل (24%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (28) أن المتوسط الحسابي للفقرة (02) " إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)" هو (1.44) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط حسابي نسبي يقدر بـ (48 %)، وهو أقل من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (55%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (45%) من المؤسسات غير المطبقة. ويرى الباحث أن نتائج التحليل الاحصائي يتوافق مع نتائج اختبار فقرة المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم للأصل المعني (القيمة العادلة) في الجدول السابق رقم (26) مما يؤكد ان ما نسبته (55%) من المؤسسات تقوم بالمعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة) وتقوم بالإفصاح عن هذا الفارق في خط مخصص من حسابات رؤوس الاموال في حالة استخدام طريقة اعادة التقييم لبعض تثبيتاتها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.
- يبين الجدول رقم (28) ان المتوسط الحسابي للفقرة (03) "الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها" هو (1.52) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط

حسابي نسبي يقدر بـ (51 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (47%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (53%)من المؤسسات غير المطبقة.

- يبين الجدول رقم (28) أن المتوسط الحسابي للفقرة (4) "الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة" يساوي (1.81) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (60%) وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (18%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (82%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (28) ان المتوسط الحسابي للفقرة (5) "الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم" يساوي (1.44) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط حسابي نسبي يقل عن (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (55%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (45%) من المؤسسات غير المطبقة.
- يبين الجدول رقم (28) ان المتوسط الحسابي للفقرة (6) "الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم"هو مساوي للمتوسط الحسابي الفرضي (1.50) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط حسابي نسبي هو (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، معنى ذلك ان عدد المؤسسات غير المطبقة يساوي عدد المؤسسات المطبقة لهذه الفقرة.
- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني يساوي (1.51) (من الدرجة الكلية 2)، أي بمتوسط نسبي يقدر بـ (50 %) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ما يمثل نسبة (53%) من المؤسسات المطبقة في مقابل (47%) من المؤسسات غير المطبقة. إلا انه ولتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لاختبار إذا ما كان هناك اختلاف ذو دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الثاني والمتوسط الحسابي الفرضي (1.50) وذلك من خلال الجدول رقم (29).

الجدول رقم (29): يوضح نتائج اختبار ذو الحدين (Test Binomial)، لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات متطلبات الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بقياس عناصر قوائمها المالية

	الفقـــــــــــــــــرة	قيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة تطبيق المؤسسات
.1	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	0.002	مطبقة
.2	إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	0.627	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.3	الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	0.871	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.4	الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	0.000	غير مطبقة
.5	الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	0.627	لا يوجد اختلاف في التطبيق
.6	الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	1.000	لا يوجد اختلاف في التطبيق
	المجال الثاني	**0.871**	**لا يوجد اختلاف في التطبيق**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (29) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (01) "الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)"، حيث بينت أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لهذه الفقرة تساوي (0.002) وهي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى معنوية (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة

(H_1) التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)، وبما أن المتوسط الحسابي النسبي لهذه الفقرة هو (41%)، فإنه يمكن تأكيد نتيجة التحليل الإحصائي للجدول رقم (28) ويكون بذلك هذا الفرق يميل لصالح المؤسسات المطبقة بنسبة (76%) مقابل (24%) من المؤسسات غير المطبقة.

- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (02) " إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)" حيث بينت ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.627) وهي بذلك غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبالتالي فان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقةفي الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم).
- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (03) "الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها" حيث بينت ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.871)، وهي بذلك غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبالتالي فان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها.
- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (04) " الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في

المؤسسة" حيث بينت ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي بذلك دالة إحصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبالتالي فان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على انه يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة.

- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (05) "الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم" حيث بينت ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.627) وهي بذلك غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبالتالي فان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم.
- يبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار ذو الحدين (Test Binomial) للفقرة رقم (06) " الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم" حيث بينت ان القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (1.000) وهي بذلك غير دالة إحصائيا كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبالتالي فان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H_1) وقبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقةفي الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم.
- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الثاني يساوي (50%) و القيمة الاحتمالية (.Sig)تساوي (0.871) لذلك يعتبر هذا المجال "الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق (SCF)" غير دال إحصائياً كونه أكبر من مستوى المعنوية

(α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1)، وبتالي نتيجة الاختبار تكون حسب الفرضية الصفرية (H_0): انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الافصاح عن قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (02):** حسب نتائج الاختبار (Test Binomial) فانه لا يوجد اختلاف بين المطبقين وغير المطبقين من المؤسسات التي شملتها عينة الدراسة، أي أن نسبة المؤسسات المطبقة لمتطلبات الافصاح عن قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تتساوى مع المؤسسات غير المطبقة.

وتأسيسا على ما سبق يرى الباحث انه من خلال تحليل النتائج الاحصائية للفرضيتين الفرعيتين السابقة، هو أن المؤسسات لم تستجب لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالشكل المطلوب، حيث كان المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المحور الأول يساوي (51%) و القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.627) لذلك تعتبر فقرات المحور الأول "تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي" غير دالة إحصائياً كونها أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع فقرات المحور الأول لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=1.5)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية البديلة (H_1)، وقبول الفرضية الصفرية (H_0)التي تنص على انه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع قوائمها المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي، اي تتساوى نسبة المطبقين وغير المطبقين من المؤسسات التي شملتها عينة الدراسة، **إلا** انه يمكننا اعتبار ان غالبية المؤسسات غير مطبقة كونها وصلت الى نسبة (50%)، **وبالتالي يمكننا قبول صحة الفرضية الأولى التي تنص على انه لا تطبق المؤسسات في الجزائر قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع قوائمها المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي.**

ويرى الباحث أن سبب ذلك يعود الى أن غالبية المؤسسات المبحوثة ليس لديها جهة تطالبها بالالتزام بمتطلبات الافصاح عن قواعد التقييم من جهة، ومن جهة أخرى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال يتم بذهنية المخطط المحاسبي وإعداد القوائم المالية لأغراض جبائية بالدرجة الأولى.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).

تم اختبار هذه الفرضية من خلال جميع فقرات المحور الأول (01–25) " تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، وقد تم استخدام اختبار كاي تربيع ($ك^2$) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية (α=0.05)؛
- الفرضية البديلة (H_1): وتعني انه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية (α=0.05).

الجدول رقم (30):يوضح النسب المئوية لردود المؤسسات حسب طبيعتها في تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

	الفقـــــــــــــــــــــــــــــرة	النسب المئوية					
		المؤسسات الوطنية		الشركات تملك أ/س مدرجة		الشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات	
		نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
.1	اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها	78.3	21.7	33.3	66.7	44.4	55.6
.2	تحديد قيمة النفعية للأصل بحساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	30.4	69.6	16.7	83.3	33.3	66.7
.3	تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	26.1	73.9	33.3	66.7	22.2	77.8
.4	تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (**UGT**) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	34.8	65.2	16.7	83.3	11.1	88.9
.5	مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	39.1	60.9	50	50	44.4	55.6
.6	تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	52.2	47.8	33.3	66.7	44.4	55.6
.7	المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)	56.5	43.5	83.3	16.7	33.3	66.7
.8	تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها	60.9	39.1	00	100	44.4	55.6
.9	تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	78.3	21.7	50	50	55.6	44.4
.10	تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)	60.9	39.1	66.7	33.3	44.4	55.6
.11	استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	60.9	39.1	33.3	66.7	77.8	22.2
.12	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	87	13	83.3	16.7	44.4	55.6
.13	إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	69.6	30.4	50	50	22.2	77.8

.14	الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	56.5	43.5	33.3	66.7	33.3	66.7
.15	الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	21.7	78.3	16.7	83.3	18.4	81.6
.16	الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	65.2	34.8	33.3	66.7	44.4	55.6
.17	الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	56.5	43.5	33.3	66.7	44.4	55.6

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (30) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (30) أن اختبار الفقرة رقم (01) "اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها" أظهرت أن المؤسسات الوطنية أكثر تطبيقا لمضمون الفقرة رقم (01)، أي حوالي ما نسبته (78%) من بين المؤسسات الوطنية هي مؤسسات مطبقة، في حين أن غالبية الشركات التي تملك قيم مسعرة والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات غير مطبقة، كما يبين الجدول رقم (30) أن كل من الفقرات (2،3،4) المتعلقة بتقييم التثبيتات العينية وفق القيمة القابلة للتحصيل تظهر ان غالبية المؤسسات باختلاف طبيعتها انها غير مطبقة، وهذا يدل على عدم وجود فوارق بين هذه المؤسسات في مدى تطبيق مضمون الفقرات السابقة، أما فيما يخص الفقرة رقم (05) فقد أظهرت ان الشركات التي تملك قيم مسعرة أبدت اهتمامها بمراجعة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل اقفال لحساباتها، الا ان عموم المؤسسات حسب طبيعتها غير مطبقة، كذلك فيما يخص الفقرة رقم (06) اين كانت نسبة (66.7%) من الشركات التي تملك قيم مسعرة مدرجة في بورصة هي مؤسسات مطبقة، أما فيما يخص الفقرة رقم (07) المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم للأصل المعني (القيمة العادلة) فقد أظهرت التزام واضح من قبل الشركات التي تملك قيم مسعرة بتطبيقها أين بلغت (83.3%) من بين هذه الفئة، كذلك فئة المؤسسات الوطنية التي بلغت نسبة تطبيقها (56.6%) أما الفقرة رقم (08) المتعلقة بانتظامية عمليات إعادة التقييم في تاريخ كل اقفال

لحساباتها فقد بينت ان كل الشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة غير مطبقة لها، في حين ان المؤسسات الوطنية مثلت اكبر نسبة في التطبيق بما نسبته (61%) كمؤسسات وطنية مطبقة.

- اما الفقرة رقم (09) المتعلقة بتطبيق شروط تقدير مبلغ المؤونة وطريقة تحديدها بينت أن غالبية المؤسسات الوطنية هي المطبقة بنسبة (78%)، اما بقية فئة الشركات التي تملك قيم مسعرة والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات فهي متساوية التطبيق فيما بينها، وبالتالي فان غالبية المؤسسات مهما كانت طبيعتها كانت حريصة على تطبيق هذه الفقرة، اما فيما يتعلق بالفقرتين (12،10) فهناك التزام بالتطبيق من قبل كل من فئة المؤسسات الوطنية والشركات التي تملك قيم مسعرة، في حين ان فئة الشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات كانت غير مطبقة، أما الفقرة رقم (11) المتعلقة باستشارة مختص في إعادة التقييم لبعض التثبيتات العينة فقد أظهرت نتائج الجدول رقم (30) ان كل من فئة المؤسسات الوطنية والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات كانت هي الملتزمة بتطبيقها، وبالنسبة للفقرات (17،16،14،13) فكلها بينت ان المؤسسات الوطنية تمثل الأغلبية في تطبيق بنود هذه الفقرات في حين بقية فئة الشركات التي تملك قيم مسعرة والشركات اجنبية ومتعددة الجنسيات غالبيتها كانت غير مطبقة كذلك الامر بالنسبة للفقرة (15) الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة حيث كانت كل المؤسسات باختلاف طبيعتها غير مطبقة في عمومها.

ولمعرفة إذا ما كان هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية سيتم استخدام اختبار كاي تربيع (كا2) لمعرفة اذا ما هناك اختلاف بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعتها، من خلال الجدول رقم (31).

الجدول رقم (31): يوضح نتائج اختبار كاي تربيع (كا2)، لمعرفة مدى الاختلاف بين المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها حسب طبيعتها

	الفقـــــــــــــــــــرة	قيمة الاختبار-كا ^{2}	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	اختبارتدنيقيمةالتثبيتاتالعينيةعلى أساسمؤشراتداخليةوخارجيةعندكلإقفاللحساباتها	5.903	0.052
2.	تحديد قيمة النفعية للأصل بحساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	0.549	0.760
3.	تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	0.231	0.891
4.	تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (**UGT**) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	2.211	0.331
5.	مراجعةخسارةقيمةالأصلوتقديرالقيمةالقابلةللتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	0.257	0.879
6.	تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.718	0.698
7.	المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)	3.678	0.159
8.	تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها	7.113	0.029
9.	تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	2.662	0.264
10.	تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية (صافي قيمة الانجاز)	0.941	0.625
11.	استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	2.979	0.225
12.	الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	6.662	0.036
13.	إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	5.944	0.051
14.	الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	1.958	0.376
15.	الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	0.501	0.778
16.	الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	2.515	0.284
17.	الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	1.169	0.557
	المحور الأول	**33.48**	**0.302**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (31) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (31) أننتائج اختبار (كا^2) لفقرات المحور الثاني كلها غير دالة إحصائيا على وجود اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة في الجزائر لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرات أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، غير انه وجدت بعض الفقرات التي تعتبر دالة إحصائيا و تفصيلها كالآتي:
- من خلال الجدول رقم (31) كانت نتائج اختبار (كا^2) للفقرة (08) "تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها" دالة احصائيا على وجدود اختلاف بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة كل حسب طبيعتها لتطبيق محتوى هذه الفقرة، حيث كانت قيمة اختبار (كا^2) تساوي (7.113)، و القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.029) وهي اقل من مستوى المعنوية (α=0.05).
- كما يبن الجدول رقم (31) ان نتائج اختبار (كا^2) للفقرة (12)"الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)" دالة احصائيا على وجدود اختلاف بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة كلحسب طبيعتها لتطبيق محتوى هذه الفقرة، حيث كانت قيمة اختبار (كا^2) تساوي (6.662)، و القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.036) وهي اقل من مستوى المعنوية (α=0.05).
- وبشكل عام يمكن القول أننتائج اختبار (كا^2) لفقرات المحور الأول غير دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (α=0.05) على وجدود اختلاف بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات.

- ✓ **نتيجة اختبار الفرضية الثانية:** حسب نتائج الاختبار (كا^2) لفقرات المحور الأول فانه:**لا يوجد اختلاف بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).**

3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على أن المؤسسات في الجزائر لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؟

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة التي تشكل استبيان الدراسة تضمنتها الفقرات من (26 –38) تتعلق بالمجال الثالث "التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي"، باستخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة وذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي. وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- **الفرضية الصفرية**(H_0):متوسط درجة الإجابة يساوي (3) وهي درجة الحياد حسب مقياس ليكرت المستخدم؛
- **الفرضية البديلة**(H_1):متوسط درجة الإجابة لا يساوي (3)؛حيث إذا كانت Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05) (حسب نتائج برنامج SPSS) فانه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهى (3)، اما إذاكانت Sig.(P-value) أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بان متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الحياد، وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح.

1.3 الفرضية الفرعية (01): لا تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (26–30) للمجال الثالث "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي"، وقد تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

$H_0 : M=3$ ⟶ $P=1/2$ (50 %)

$H_1 : M\neq3$ ⟶ $P\neq1/2$ (50 %)

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجاباتأفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)؛
- الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجاباتأفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (32): يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي، المتعلقة بردود المؤسسات حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي

	الفقرة	النسب المئوية					المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
.1	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	52.6	39.5	7.9	0.00	0.00	4.45	74
.2	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	55.3	39.5	5.3	0.00	0.00	4.50	75

.3	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	50.0	44.7	5.3	0.00	0.00	4.45	74
.4	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة	39.5	44.7	13.2	2.6	0.00	4.21	70
.5	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	36.8	44.7	10.5	5.3	2.6	4.08	68
	المجال الثالث	**46.8**	**42.6**	**8.44**	**1.58**	**0.52**	**4.34**	**72**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم(32) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (32) انغالبية المؤسسات ملتزمون بشدة أو ملتزمون بفقرات المجال الثالث "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق)، حيث جاءت النتائج تبين ان حساب النتائج في المرتبة الأولى من حيث الالتزام بنسبة (94.80%)، يليه كل من قائمتي التدفقات النقدية (جدول السيولة) بنسبة (94.70%) وقائمة المركز المالي بنسبة (92.10%) في المرتبة الثانية والثالثة على التوالي، ثم كل من جدول تغيرات الأموال الخاصة بنسبة (84.20%) في المرتبة الرابعة، اما المرتبة الاخيرة كانت للالتزام بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بنسبة (81.5%).

ويرى الباحث من خلال نتائج الجدول رقم (32) ان سبب التزام المؤسسات بحساب النتائج بالدرجة الأولى من بين القوائم المالية الأخرى كون ان هذه المؤسسات تعطي أهمية لهذه القائمة باعتبارها من مرفقات المهمة في الإقرار الضريبي، وهذا ما يمكن تفسيره ان ذهنية معدي القوائم المالية في المؤسسات لم تتغير قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي من حيث ان المستهدف الأول والرئيسي لإعداد القوائم المالية هي المصالح الضريبية للإدارة الجبائية. إلا انه ولتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الاشارة، لمعرفة إذا ما كان

هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الثالث والمتوسط الحسابي الفرضي (3) وذلك من خلال الجدول رقم (33).

الجدول رقم (33): يوضح نتائج اختبار الإشارة، لمعرفة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي

	الفقـــــــــــــــــــرة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة الموافقة
1.	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.000	موافق بشدة
2.	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.000	موافق بشدة
3.	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	0.000	موافق بشدة
4.	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة	0.000	موافق بشدة
5.	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	0.000	موافق
	المجال الثالث	**0.000**	**موافق بشدة**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم(33) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (33) نتائج استخدام اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كانت متوسط درجة إجابة أفراد العينة تختلف عن درجة الحياد (3) ام لا، ولقد بينت ان متوسطات كل فقرات المجال الثالث" الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي" تجاوزت الدرجة (4.21) والتي تعني موافق بشدة، في حين كانت الفقرة الخامسة تشير إلى الدرجة موافق، حيث كانت

القيمة الاحتمالية (.Sig) لكل الفقرات تساوي (0.000) وهي بذلك دالة احصائيا كونها أقل من مستوى معنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لفقرات المجال الثالث، يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفرضية قبول الفرضية البديلة (H_1) التي تدل على ان متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3)، وبما ان إشارة الاختبار موجبة فان هذا يدل على ان هناك التزام بدرجة موافق بشدة لعينة المؤسسات المبحوثةبمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

- ✓ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (01):** حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الثالث بينت أن المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة(H_1): **تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.**

2.3 الفرضية الفرعية (02):لا تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (31–38) للمجال الرابع "التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية"، وقد تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

H_0 : M=3 ⟶ P=1/2 (50 %)

H_1 : M≠3 ⟶ P≠1/2 (50 %)

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة لا يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$)؛
- الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجابات أفراد العينة يختلف عن درجة الحياد (3) عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم (34): يوضح النسب المئوية والمتوسط الحسابي والنسبي المتعلقة بردود المؤسسات حول الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

	الفقـــــــــــــــرة	النسب المئوية					المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
.1	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية	31.6	44.7	13.2	10.5	0.00	3.97	0.66
.2	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	28.9	55.3	10.5	5.3	0.00	4.08	0.68
.3	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها	42.1	44.7	7.9	5.3	0.00	4.24	0.71
.4	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير	13.2	36.8	39.5	10.5	0.00	3.53	0.59
.5	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)	34.2	31.6	23.7	10.5	0.00	3.89	0.65
.6	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)	34.2	42.1	15.8	7.9	0.00	4.03	0.67

.7	الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز	21.1	47.4	21.1	7.9	2.6	3.76	0.63
.8	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	39.5	47.7	7.9	2.6	2.6	4.18	0.70
	المجال الرابع	**30.6**	**43.8**	**17.5**	**7.6**	**0.65**	**3.77**	**0.63**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (34) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (01) "الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية" هو (3.97) (من الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط نسبي يقدر بـ (66 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (02) "الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)" هو (4.08) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (68 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح السياسات وطرق التقييم المحاسبي بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) ان المتوسط الحسابي للفقرة (03) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها" هو (4.24) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (71 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) ان المتوسط الحسابي للفقرة (04) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير" هو (3.53) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ

(59%)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير.

- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (05) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)" هو (3.89) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (65 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة) بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (06) "الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)" هو (4.03) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (67 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي أن غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة) بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (07) "الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز" هو (3.76) (من الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط نسبي يقدر بـ (63 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، معنى ذلكأن غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز بدرجة موافق وموافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (34) أن المتوسط الحسابي للفقرة (08) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون" هو (4.18) (من الدرجة الكلية 5)، اي بمتوسط نسبي يقدر بـ (70 %)، وهو أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أي ان غالبية المؤسسات متفقة على تطبيق متطلبات الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون بدرجة موافق وموافق بشدة.
- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع يساوي (3.77) (من الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط نسبي يقدر بـ (63 %) (من الدرجة المتوسطة للمقياس 50%)، أي ما يمثل نسبة (74.4%) من المؤسسات متفقة بدرجة موافق وموافق بشدة على الالتزام بمتطلبات

الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية. إلا انه ولتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الاشارة لمعرفة إذا ما كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الأول والمتوسط الحسابي الفرضي (3) وذلك من خلال الجدول رقم (35).

الجدول رقم (35): يوضح نتائج اختبار الاشارة لمعرفة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

	الفقـــــــــــــــــــــــرة	قيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة الموافقة
1.	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية	0.000	موافق
2.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	0.000	موافق
3.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها	0.000	موافق بشدة
4.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير	0.001	محايد
5.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)	0.000	محايد
6.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)	0.000	موافق
7.	الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز	0.000	موافق
8.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	0.000	موافق
	المجال الرابع	**0.000**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (35) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (01) " الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (Sig.) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة

الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية بدرجة موافق.

- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الإشارة للفقرة رقم (02) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم) بدرجة موافق.
- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (03) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها بدرجة موافق بشدة.
- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (04) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.001) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة

هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير بدرجة موافق.

- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (05) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة) بدرجة محايد.
- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (06) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة) بدرجة موافق.
- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (07) " الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز بدرجة موافق.

- يبين الجدول رقم (35) نتيجة استخدام اختبار الاشارة للفقرة رقم (08) " الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون"، حيث كانت القيمة الاحتمالية (.Sig) لهذه الفقرة تساوي (0.000) وهي دالة احصائيا كونها أقل من مستوى المعنوية (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما ان قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، تكون نتيجة اختبار هذه الفقرة هي أن المؤسسات ملتزمة في الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون بدرجة موافق.
- وبشكل عام يمكن القول بان المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الرابع يساوي (55%) و القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.000) لذلك يعتبر هذا المجال " الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية" دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرات المجال الرابع يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، وبتالي نتيجة الاختبار تكون حسب الفرضية البديلة(H_1): التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية بدرجة موافق.

✓ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية (02):**حسب نتائج اختبار الاشارة للمجال الرابع بينت أن المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1): **تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.**

✓ **نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:**

تأسيسا على ما سبق فان نتيجة اختبار الفرضية الثالثة حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الثالث والرابع للمحور الثاني تكون برفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) القائلة: **تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.**

4. اختبار الفرضية الرابعة:

تنص هذه الفرضية على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).

ولاختبار هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الاسئلة تضمنتها فقرات المحور الثاني (26–38) "الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي"، وقد تم استخدام اختبار كروسال واليز (Test Kruskal Wallis) لمعرفة إذا ما توجد فروق ذات دلالة احصائية بين هذه الشركات فيما يتعلق بالالتزام بالسياسات المحاسبية وذلك باختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).

وفي حالة ظهور فروق جوهرية بين المؤسسات سوف يستخدم الباحث اختبار مان ويتني (Mann-Whitney) لمعرفة مصدر هذه الفروق كالآتي:

- الفرضية الصفرية (H_0): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية (α=0.05)؛
- الفرضية البديلة (H_1): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) عند مستوى معنوية (α=0.05).

الجدول رقم (36): يوضح نتائج اختبار كروسكال وليز (Test Kruskal Wallis)، لمعرفة مدى اتفاق المؤسسات حسب طبيعتها في الالتزام بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية

	الفقـــــــــــــــرة	قيمة مربع كاي (كا2)	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	5,276	2	0.072
.2	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	6,977	2	0.031
.3	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية	5,870	2	0.053
.4	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة	1,379	2	0.502
.5	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)	3,824	2	0.148
.6	الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية	3,429	2	0.180
.7	الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	5,129	2	0.077
.8	الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها	3,575	2	0.167
.9	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير	0,909	2	0.635
.10	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)	4,189	2	0.123
.11	الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)	1,123	2	0.570
.12	الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز	0,474	2	0.789

13.	الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون	3,963	2	0.138
	المحور الثاني	**3,121**	**2**	**0.210**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (36) يمكن استخلاص ما يلي:

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

✓ **نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:** حسب نتائج الاختبار كروسكال واليز (Test Kruskal Wallis) لفقرات المحور الثاني فانا نرفض الفرضية البديلة(H_1) ونقبل الفرضية الصفرية (H_0) **التي تنص على انهلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات).**

5. اختبار الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية الخامسة على أنتطبيق النظام المحاسبي المالي لايعد ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر؟

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم وضع مجموعة من الأسئلة التي تشكل استبيان الدراسة تضمنتها الفقرات من (39 – 59) للوقوف على مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي،

وكذا سهولة أو صعوبة الافصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية، باستخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة وذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي. وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية كالآتي:

1.5 تحليل نتائج مجال الملاءمة والمساهمة:

يتضمن هذا التحليل أسئلة المجال الخامس من المحور الثالث المشكل لاستمارة استبيان الدراسة، وسيتم من خلاله معرفة مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي، والجدول رقم (37) يوضح ذلك كما هو مبين أدناه:

الجدول رقم(37): يوضحالنسب المئوية المتعلقة بردود المؤسسات حول مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي

	الفقـــــــــــــــرة	النسب المئوية				
		مرتفعة جدا	مرتفعة	مرتفعة قليلا	منخفضة	منخفضة جدا
.1	تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي)	23.7	42.1	21.1	10.5	2.6
.2	تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي	28.9	28.9	28.9	10.5	2.6
.3	زيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية	21.1	47.4	21.1	7.9	2.6
.4	تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية	21.1	55.3	15.8	5.3	2.6
.5	زيادة جودة المعلومة المالية وإمكانية الاعتماد عليها	21.1	39.5	31.6	7.9	0.0
.6	تحسين مستوى التحليل المالي	21.1	34.2	31.6	10.5	2.6
.7	زيادة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية	23.7	39.5	18.4	13.2	5.3
.8	إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية	23.7	47.4	21.1	5.3	2.6
.9	تحسين مهارات العمل المحاسبي	26.3	47.4	18.4	5.3	2.6
	المجال الخامس	23.4	42.4	23.1	8.5	2.6

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (37) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (37) أن (65%) من المؤسسات ترى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد سهام في تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي) بدرجة مرتفعة ومرتفعة جدا، أما بالنسبة للفقرة رقم (02) تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي فكانت نسبة (57.8%) ترى أن النظام المحاسبي المالي قد ساهم بدرجة مرتفعة ومرتفعة جدا، وكذلك بالنسبة لزيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية بنسبة (68.5%).
- في حين ترى (76.4%) من المؤسسات أن تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية مرتفعة ومرتفعة جدا، أما في ما يتعلق بزيادة جودة المعلومة المالية وإمكانية الاعتماد عليها فأفاد (60.6%) من المؤسسات المبحوثة أن النظام المحاسبي المالي ساهم بدرجة مرتفعة و مرتفعة جدا،كذلك بالنسبة لتحسين مستوى التحليل المالي وزيادة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية، وفيما يتعلق بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و تحسين مهارات العمل المحاسبي فقد أفاد حوالي (71%) من المؤسسات بأن النظام المحاسبي المالي ساهم بدرجة مرتفعة و مرتفعة جدا في ذلك.
- وعموما يمكن القول من خلال ما سبق أن غالبية المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة ومرتفعة جدا، إلا أنه ولتأكيد هذه النتيجة تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار إذا ما كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الخامس والمتوسط الحسابي الفرضي (3) وذلك من خلال الجدول رقم (38).

الجدول رقم (38): يوضح نتائج اختبار الاشارة لمعرفة مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي

	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط النسبي	قيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة الارتفاع
.1	تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي)	3.74	0.62	0.000	مرتفعة
.2	تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي	3.71	0.61	0.001	مرتفعة
.3	زيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية	3.76	0.62	0.000	مرتفعة
.4	تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية	3.87	0.64	0.000	مرتفعة
.5	زيادة جودة المعلومة المالية وإمكانية الاعتماد عليها	3.74	0.62	0.000	مرتفعة
.6	تحسين مستوى التحليل المالي	3.60	0.59	0.002	مرتفعة
.7	زيادة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية	3.63	0.60	0.003	مرتفعة
.8	إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية	3.84	0.63	0.000	مرتفعة
.9	تحسين مهارات العمل المحاسبي	3.89	0.64	0.000	مرتفعة
	المجال الخامس	**3.75**	**0.62**	**0.000**	**مرتفعة**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (38) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (38) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (01) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.74) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (62%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) والتي تعني مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي) بدرجة مرتفعة.
- كذلك بالنسبة للمتوسط الحسابي للفقرة رقم (02) يساوي (3.71) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي(61%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.001) وهي أقل من مستوى

الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي بدرجة مرتفعة.

- أما المتوسط الحسابي للفقرات رقم (5،3،4) فهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(3) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي أكبر من (50%)(الدرجة المتوسطة للمقياس)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) فكانت أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات (5،3،4)، يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3) وهذا يعني موافقة أفراد العينة على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي لمضمون الفقرات السابقة بدرجة مرتفعة.
- في حين كان المتوسط الحسابي للفقرتين رقم (6،7) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي أكبر من (50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) فكانت أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات، يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي(M=3)، وهذا يعني موافقة أفراد العينة على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي لمضمون الفقرتين بدرجة مرتفعة.
- أما المتوسط الحسابي للفقرتين رقم (8،9) فهوأكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي أكبر من(50%) (الدرجة المتوسطة للمقياس)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) فكانت أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهاتين الفقرتين، يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3) وهذا يعني موافقة أفراد العينة على ان تطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي لمضمون الفقرتين بدرجة مرتفعة.
- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال الخامس يساوي (62%) والقيمة الاحتمالية(.Sig) تساوي (0.000) لذلك يعتبر هذا المجال "مساهمة تطبيق النظام المحاسبي

المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي" دال إحصائياً عند مستوى الدلالة **(α=0.05)**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لفقرات المجال الأول يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي (M=3)، وبتالي يمكن تأكيد نتائج التحليل الاحصائي السابقة بأنتطبيق النظام المحاسبي المالي قد ساهمة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة.

2.5 تحليل نتائج مجال الصعوبة والسهولة

يتضمن هذا التحليل أسئلة المجال السادس من المحور الثالث المشكل لاستمارة استبيان الدراسة، وسيتم من خلاله اختبار مدى سهولة أو صعوبة الافصاح عن واقع الاحداث والعمليات المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (39) كما هو مبين أدناه:

الجدول رقم (39): يوضح النسب المئوية المتعلقة بردود المؤسسات حول مدى سهولة او صعوبة الافصاح عن الاحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

	الفقـــــــــــــــــرة	النسب المئوية				
		سهلة جدا	سهلة	سهلة قليلا	صعبة	صعبة جدا
.1	تحديد القيمة القابلة للتحصيل	10.5	23.7	31.6	26.3	7.9
.2	التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم	5.3	26.3	23.7	34.2	10.5
.3	تحديد تكلفة إنتاج الأصل داخليا	13.2	31.6	28.9	21.1	5.3
.4	المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار تطبيق طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	0.00	21.1	23.7	42.1	13.2
.5	المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة	5.3	23.7	26.3	34.2	10.5
.6	تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون	10.5	39.5	28.9	15.8	5.3
.7	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا).	5.3	36.8	28.9	21.1	7.9
.8	المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة	2.6	28.9	42.1	21.1	5.3
.9	المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين	10.5	47.4	21.1	15.8	5.3
.10	المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية	7.9	39.5	26.3	21.1	5.3

.11	تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة	13.2	31.6	26.3	21.1	7.9
.12	المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل	7.9	31.6	31.6	18.4	10.5
	المجال السادس	**7.7**	**31.8**	**28.3**	**24.4**	**7.9**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (39) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (39) أن (57.9%) من المؤسسات اتفقت على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قليل السهولة او صعب في تحديد القيمة القابلة للتحصيل، كذلك بالنسبة للفقرة رقم (02) التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم، أما بالنسبةلتحديد تكلفة إنتاج الأصل داخليا فقد أفادت (50%) من المؤسسات المبحوثة بقلة سهولة وصعوبة الافصاح.
- في حين اتفقت (65.8%) من المؤسسات أن الافصاح عن المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة) سهلة قليلا وصعبة، أما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة فأفاد (60.5%) بقلة سهولة وصعوبة الافصاح، أما تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون فكانت (50%) من المؤسسات ترى أن الافصاح عنها سهل وسهل جدا، كذلك فيما يخص المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ترى (50%) من المؤسسات قلة سهولة وصعوبة الافصاح.
- وفيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة فكان (63.2%) من رأي المؤسسات بقلة سهولة وصعوبة الإفصاح أما المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين فكانت (57.9%) ترى أن افصاح عنها سهل وسهل جدا، و (47.4%) من مؤسسات اتفقت على ان كل من المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية وتحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة هي قليلة السهولة وصعبة في الافصاح عنها، في حين اتفقت (50%) من المؤسسات على قلة سهولة وصعوبة الافصاح عن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل.
- وعموما يمكن القول من خلال ما سبق أن غالبية المؤسسات متفقة على أن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة وصعبة، إلا أنه ولتأكيد هذه

النتيجة تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة إذا ما كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات فقرات المجال الثاني والمتوسط الحسابي الفرضي (3) وذلك من خلال الجدول رقم (40).

الجدول رقم (40): يوضح نتائج اختبار الاشارة، لمعرفة مدى سهولة او صعوبة الافصاح عن الاحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

	الفقـــــــــــــــــــــــــــــرة	المتوسط الحسابي	المتوسط النسبي	قيمة الاحتمالية (Sig.)	درجة السهولة أو الصعوبة
.1	تحديد القيمة القابلة للتحصيل	3.02	0.50	0.862	سهلة قليلا
.2	التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم	2.81	0.47	0.305	سهلة قليلا
.3	تحديد تكلفة إنتاج الأصل داخليا	3.26	0.54	0.149	سهلة قليلا
.4	المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	2.53	0.42	0.006	صعبة
.5	المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة	2.79	0.46	0.240	سهلة قليلا
.6	تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون	3.34	0.56	0.059	سهلة قليلا
.7	المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا).	3.11	0.52	0.571	سهلة قليلا
.8	المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة	3.03	0.50	0.874	سهلة قليلا
.9	المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين	3.42	0.57	0.024	سهلة
.10	المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية	3.24	0.54	0.179	سهلة قليلا
.11	تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة	3.21	0.53	0.277	سهلة قليلا
.12	المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل	3.08	0.51	0.718	سهلة قليلا
	المجال السادس	**3.07**	**0.51**	**0.451**	**سهلة قليلا**

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20؛ (* مستوي الدلالة المستخدم (α=0.05)).

من الجدول رقم (40) يمكن استخلاص ما يلي:

- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (01) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.02) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي(50%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.862) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)وهذا يدل على ان تحديد القيمة القابلة للتحصيل وفق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (02) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (2.81) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (47%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.305) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على أن التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم قليل السهولة وفق آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (03) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.26) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (54%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.149) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على ان تحديد تكلفة انتاج الأصل داخليا قليلة السهولة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (04) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (2.53) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (42%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.006) وهي ذات دلالة احصائية كونها اقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على أن الافصاح عن الاحداث المتعلقة بالمعالجة الضريبية لفروق اعادة التقييم في إطار تطبيق طريقة اعادة التقييم صعبة وفق آراء عينة الدراسة.

- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (05) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (2.79) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (46%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.240)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على أن الافصاح عن الاحداث المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة قليلة السهولة وفق آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (06) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.34) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (56%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.059) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)،مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على ان تحديد القيمة الصافية لانجاز المخزون وفق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة وفق آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (07) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.11) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (52%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.571) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على ان المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا) قليلة السهولة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (08) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.03) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (50%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.874) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على أن

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق آراء عينة الدراسة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة.

- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (09) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.42) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (57%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.024) وهي ذات دلالة احصائية كونها اقل من مستوى الدلالة(α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وهذا يدل على ان المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين سهلة وفق النظام المحاسبي المالي حسب آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (10) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.24) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (54%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.179) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على ان المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية قليلة السهولة وفق النظام المحاسبي المالي حسب آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (11) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.21) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (53%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.277) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على ان تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة قليلة السهولة وفق النظام المحاسبي المالي حسب آراء عينة الدراسة.
- يبين الجدول رقم (40) أن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (12) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.08) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (51%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.718) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان

متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3) وهذا يدل على ان المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويل قليلة السهولة وفق النظام المحاسبي المالي حسب آراء عينة الدراسة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال السادس أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ويساوي (3.07) من (الدرجة الكلية 5)، أي بمتوسط حسابي نسبي يساوي (51%)، أما القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي (0.451) وهي أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لجميع فقرات المجال السادس، لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد (M=3)، وبتالي يمكن تأكيد نتائج السابقة من التحليل الاحصائي للمجال السادس بان غالبية المؤسسات المبحوثة متفقة على أن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة.

✓ **نتيجة اختبار الفرضية الخامسة:** حسب نتائج اختبار الإشارة للمجال الخامس والسادس للمحور الثالث فإن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أويعتقدها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم بالنسبة لآراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سوف يسمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية الصفرية(H_0) التي تعني بأن النظام المحاسبي المالي لا يعد ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر، وقبول الفرضية البديلة (H_1): **التي تعني بأن النظام المحاسبي المالي يعد ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر.**

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذه الدراسة الميدانية التركيز على ثلاثة محاور رئيسية متعلقة بتقييم مدى توفيق المؤسسات في الجزائر بالإفصاح وفق ما نص عليه النظام المحاسبي الماليبعد دخوله حيّز التطبيق منذ سنة 2010، وهي كالآتي:

- أولا: تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ثانيا: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ثالثا: يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية.

وقد خلصت نتائج هذه الدراسة الميدانية بعد تحليل استمارة الاستبيان إلى ما يلي:

- من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات في الجزائر تبين بأن الممارسات المحاسبية الفعلية لهذه المؤسسات فيما يخص تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بقياس الأصول الثابتة غير مطبقة في عمومها، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات حسب طبيعتها (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) في تطبيق قواعد التقييم المحاسبي السابقة.
- كما نستخلص من خلال هذا الفصل أن هناك اتفاق بين عينة المؤسسات المبحوثة على الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية ومختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في اعدادها، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة تطابقها مع متطلبات الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، وذلك ما توضح للباحث من خلال الاطلاع على التقارير المالية لبعض الشركات المبحوثة عند اجراء المقابلة، الأمر الذي يلزم ضرورة توحيد متطلبات الإفصاح وفق النصوص القانونية في هذا المجال وليس بما تطبقه هذه الشركات وتراه مناسبا لها، ويرجع الباحث ذلك الى عدم الإلمام الكافي من قبل هذه

الشركات بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية والاطلاع عليها، وما هو حاصل يعد فقط اجتهادا من قبل الإدارة المالية للشركات ويرجع إلى السياسية الخاصة لكل شركة ترى فيها المصلحة الذاتية دون البحث عن إطار فكري يحكم هذه السياسة.

- كما أوضحت نتائج الدراسة الميدانية ان غالبية المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة، الا أنها متفقة على أن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ليست بالسهولة التي قد يظنها البعض، الأمر الذي يتطلب المزيد من الاهتمام لمعرفة مضمون ومتطلبات معايير المحاسبية الدولية لإيجاد قدر كبير من التوافق بين هذه المتطلبات وبين الممارسات المحاسبية الفعلية للمؤسسات في الجزائر مما يعكس نفسه ايجابيا على دقة وموثوقية القوائم المالية المعدة من قبل مختلف المؤسسات.

خاتمـــــــة

1. الخلاصة العامة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي لعينة من المؤسسات الاقتصادية، معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى توفيق هذه المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، على الرغم من أن هذا النظام المحاسبي المالي لم يتبنى نصوص المعايير الدولية صراحة غير أنه يتوافق بدرجة كبيرة معها من حيث الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والقوائم المالية المطلوبة، كما أنه باعتماده للمعايير الدولية للمحاسبة كمرجعية تبنى طرق تقييم جديدة لم تكن معتمدة من النظام المحاسبي السابق.

وفي هذا السياق يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية كأداة تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة وشفافة وموثوق بها وقابلة للمقارنة حتى على الصعيد الدولي، إلا أن مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يشمل جميع الشركات التجارية الخاضعة لأحكام القانون التجاري دون استثناء، قد شكل الكثير من الفوارق في إمكانية تطبيقه وتحقيق خصائص المعلومة المالية التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لا سيما خاصية قابلية المقارنة، ذلك أن أغلب المؤسسات الجزائرية لا تمتلك الأموال الكافية ولا الأدوات والإدارة الفعالة أو خلايا للرصد واليقظة تمكنها في إطار تبني معايير المحاسبة الدولية من توقع تبعات وآثار هذا الانتقال، وهذا ما جعل المختصون والخبراء في المحاسبة والمالية يرون أنه كان على السلطات الجزائرية أن تفرض هذا النظام في بادئ الأمر على الشركات الكبيرة (المسعرة) المتداولة أسهمها في البورصة والقادرة على تحمل تكاليف الانتقال للنظام المحاسبي المالي ثم تعميمه تدريجيا على باقي المؤسسات في الجزائرية.

ولا شك أن تطبيق هذا المرجع المحاسبي المالي في الجزائر جاء على إثر قرارات وتأثيرات أجنبية دون وجود أرضية جزائرية جاهزة لاستيعاب هذا النظام المحاسبي المالي المأخوذ من المعايير المحاسبية والمالية الدولية، خاصة أن هذا النظام بني على أُسس لايزال الاقتصاد الجزائري يفتقر إليها، كصعوبة الحصول على المعلومات في مختلف الميادين مثل الإحصاءات الصحيحة التي تُبنى عليها عملية التقدير وعدم وجود أسواق تجارية ومالية نشطة وتعكس الظروف العادية للمنافسة، لهذا السبب كان تطبيقه صعب وهذا ما لمسه الباحث من خلال مقابلة مسؤولي المالية والمحاسبة الذين كانوا معنيين بالدرجة الأولى بتجسيد المبادئ والقواعد وكذا المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على واقع مؤسساتهم من جهة، وكذا بشهادة الكثير من الخبراء في الميدان المحاسبي والمالي من جهة أخرى، فإذا ما نظرنا إلى واقع البيئة الاقتصادية الحالية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر نجدها لا تتوفر مثلا على مراكز خبرة كافية متخصصة في مجال تقييم التثبيتات المادية ولا وجود لسوق مالية قوية لإعطاء القيم العادلة للتثبيثات المالية، فلا زالت المؤسسات يسود محاسبتها منهج التكلفة التاريخية من خلال التزامها بالفواتير والقيم التاريخية في تسجيلاتها المحاسبية، وبالتالي فإن غالبية هذه المؤسسات لا تعيد تقييم أصولها حسب القيم العادلة السوقية وفق طريقة إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، لأن السوق فارغة ولا يوجد نص قانوني يلزمها بذلك في نهاية كل سنة.

لكن يأمل الباحث أنه مع مرور الوقت وظهور الاحتياج، ستظهر مراكز الخبرة ويتحسن الوضع ويصبح تطبيق النظام المحاسبي المالي يسير وفق قواعد مقبولة وتذهب الذهنية التي تنادي بسرية المعلومات وتصبح كل المعلومات المالية متوفرة للجميع عبر مواقع الأنترنيت.

2. نتائج اختبار الفروض:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، ومحاولة تقييم الواقع المحاسبي من خلال الدراسة الميدانية، التي واجهنا فيها العديد من الصعوبات والمشاكل الميدانية توصل الباحث أثناء اختبار الفروض إلى ما يلي:

- بخصوص اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أن المؤسسات في الجزائر لا تطبق قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي فقد تم تأكيدها، هذا يعني أن محاسبة هذه المؤسسات مازالت تعتمد على أسعار وقيم التاريخية في إظهار بنود عناصر قوائمها، المالية، وليس هناك متابعة لاختبار تدني تثبيتاتها المادية وفق مؤشرات سواء داخلية أو خارجية مما قد يدل على صعوبة إعادة التقييم وإجراءاته في الوقت الحالي لدى المؤسسات الاقتصادية، ما يتوجب العمل على توفير بيئة محاسبية تتعاطى مع جودة المعلومة المحاسبية من جميع الجوانب القانونية والاقتصادية وحتى الاجتماعية، وضرورة تبسيط مفهوم إعادة التقييم وإجراءاته حتى يكون أكثر قابلية للاستيعاب في واقع الحياة الاقتصادية، ومحاولة تفعيل لأكبر عدد ممكن من الآليات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في الممارسة المحاسبية لدى المتعاملين الاقتصاديين وخاصة الشركات التي لها قيم مسعرة في بورصة الأوراق المالية، من تلك الآليات ما يتعلق بقواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها ضمن القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- أما بخصوص اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزى لاختلاف طبيعة هذه

المؤسسات (وطنية، لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)، فقد تحققت بسبب عدم الإلمام الكافي بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس وتقييم الأصول الثابتة، وما هو حاصل يعد اجتهادا من قبل الإدارة المالية للمؤسسات في الجزائر باختلافي طبيعتها (وطنية، لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) ويرجع ذلك الى السياسية الخاصة بكل شركة ترى فيها المصلحة الذاتية دون البحث عن إطار فكري يحكم هذه السياسية، الأمر الذي يتطلب المزيد من الاهتمام لمعرفة مضمون ومتطلبات معايير المحاسبية الدولية لإجاد قدر كبير من التوافق بين هذه المتطلبات وبين الممارسات المحاسبية الفعلية للشركات مما يعكس نفسه ايجابيا على دقة وموثوقية البيانيات المالية وبالتالي ترشيد القرارات.

- أما بخصوص اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على أن المؤسسات في الجزائر لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، فقد تم نفيها من خلال التزام مختلف مؤسسات عينة الدراسة بإعداد قوائمها المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في (قائمة المركز المالي، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، قائمة تغيرات الأموال الخاصة، والملحق المتمم للقوائم المالية)، والافصاح عن مختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها، ويعود سبب ذلك الى كون ان هذه القوائم مطلوبة من قبل الكثير من الجهات القانونية والرسمية بغض النظر عن اجبارية اعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.
- أما بخصوص اختبار الفرضية الرابعة والتي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) فقد تم تأكيدها، ويعود سبب ذلك إلى كون أن هذه القوائم مطلوبة من قبل الكثير من الجهات

القانونية والرسمية بغض النظر عن اختلاف طبيعة المؤسسة (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) وكذا إجبارية إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

- أما بخصوص اختبار الفرضية الخامسة والتي تنص على أن النظام المحاسبي المالي لا يعد ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر، فقد تم نفيها بالرغم من أن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يعتقدها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي، الأمر الذ يتطلب عقد دورات تدريبية لجميع إطارات الإدارات المالية للشركات والمؤسسات الاقتصادية الملزمة بتطبيق احكام القانون رقم 07-156 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وتزويدهم بنشرات وتوجيهيات تفصيلية لما يحتويه هذا النظام من قواعد التقييم المحاسبي وكذا المبادئ والمفاهيم المتعلقة بالمعالجات المحاسبية وكيفية تطبيقها من خلال وجود مستشارين وخبراء ماليين مؤهلين في هذا المجال.

3. عرض نتائج الدراسة:

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- أظهرت نتائج هذه الدراسة أن ما نسبته (50%) من المؤسسات المبحوثة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، في حين أن بقية المؤسسات غير مطبقة، حيث بينت ردود الإدارات المالية من خلال المقابلة التي اجراها الباحث بأن البيئة الحالية للمؤسسات غير مستجابة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

المتبنى من معايير المحاسبة الدولية وليس هناك من يلزم هذه المؤسسات بغض النظر عن شكلها القانوني وطبيعتها (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) على تطبيقها واستخدامها في واقع محاسبتها لتحسين مستوى القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة بشكل عام وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها التي تتضمنها التقارير المالية؛

- أظهرت نتائج هذه الدراسة ان ما نسبته (95%) من المؤسسات ملتزمون بشدة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج، جدول السيولة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق) بمتوسط حسابي يساوي (4.33) (من الدرجة الكلية 5)، وأن ما نسبته (79%) من المؤسسات أبدت التزامها بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعدادها بمتوسط حسابي يساوي (3.96) (من الدرجة الكلية 5)، ليكون المتوسط الحسابي للمجالين معا يساوي (4.10) ما يمثل نسبة (87%) من المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في اعدادها؛
- أظهرت نتائج الدراسة حول التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي" بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)، وهذا يؤكد اتفاق عينة الدراسة على الالتزام بالإفصاح عن هذه السياسات ضمن قوائمها المالية بشكل يضمن للمستخدمي القوائم المالية امكانية مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة المطبقة او بين مختلف المؤسسات سواء كانت مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات أجنبية ومتعددة الجنسيات، ما يمكن اعتباره توحد

الممارسة المحاسبية فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية لعينة المؤسسات السابقة حسب طبيعة كل منها؛

- أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته (74%) من المؤسسات ترى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة، بمتوسط حسابي يساوي (3.75) (من الدرجة الكلية 5)؛ في حين أن ما نسبته (61%) من المؤسسات ترى بأن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة، بمتوسط حسابي يساوي (3.07) (من الدرجة الكلية 5)، وهذا ما لمسه الباحث من خلال مقابلته لبعض مسؤولي الإدارات المالية لبعض المؤسسات المبحوثة من غياب التأهيل المستمر لموظفي قسم المالية والمحاسبية وتعريفهم بالمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وتعديلاتها لضمان تفاعلهم مع المستجدات العلمية ومحاولة ربطهم بالجانب العلمي مع تجاهل ادارة هذه الشركات في الاستفادة من ذوي الخبرات والتأهيل العلمي في المجال المحاسبي كمستشارين ماليين لديهم.

4. إقتراحات هذه الدراسة:

بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة تكييف نصوص القانون التجاري والجبائي مع مختلف التحديثات التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة التواصل المستمر من قبل اللجان والهيئات المتابعة لتنفيذ النظام المحاسبي المالي المشكلة من قبل وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير المحاسبية والمنشورات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية،

ومحاولة دراستها وتقديمها في شكل شروحات وتفسيرات بما يتوافق ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع واقع المؤسسات في الجزائر؛

- ضرورة الاهتمام المستمر من قبل إطارات وطاقم الإدارة المالية للمؤسسات وممارسو مهنة المحاسبة من خلال عقد المزيد من التربصات في مجال المعايير المحاسبية الدولية بالموازاة مع تدريبهم والتحكم في برامج الإعلام الآلي الحديثة في هذا المجال؛
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي فيما يتعلق ببرامج المقررات المحاسبية، ومحاولة تغيير طرق التدريس التقليدية التي تقوي الاستذكار على حساب الابداع بسبب غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة الى المحاسبة على انها تقنية وليست علما وفلسفة في أصولها؛
- الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية (تونس، الأردن) في تكييف وتحضير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- العمل على التواصل والانضمام من قبل الهيئات المحاسبية الجزائرية مع مختلف الجمعيات الدولية والعربية مثل (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، المعهد الجنوب أفريقي المحاسبين القانونيين (SAICA)، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI)، الاتحاد الأسيوي والباسيفيكي للمحاسبين (CAPA)، اتحاد المحاسبين جنوب آسيا ...الخ)، وكذا لجان المحاسبة والتدقيق مثل مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)، والاتحاد الدولي للأبحاث وتعليم المحاسبة (IAAER)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجموعة عمل الخبراء الحكومية حول معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية (UNCTAD)، وذلك بهدف إيصال انشغالاتها واحتياجاتها لهذه الهيئات وكذا ضمان التكييف المستمر للنظام المحاسبي المالي مع المستجدات المحلية والدولية.

- ضرورة ربط اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي بإجراء اصلاح جاد وعميق في المنظومة المالية للاقتصاد الجزائري، والعمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، والانضمام للمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية، ما يجعلها تسير في بلوغها السوق المالية الكفؤة بحيث يتم من خلالها تقييم الاسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا؛
- العمل على فرض تطبيق النظام المحاسبي المالي على الشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات التي تنشط في اقليم الدولة (وهذا هو العرف السائد في أغلب دول العالم)، ذلك ان بعض من هذه المؤسسات الأجنبية تقوم بمسك محاسبة خاصة بها او ببلدها الأصلي أو بلد المنشأ، وفي نهاية كل سنة مالية يتم مقاربة حساباتها مع النظام المحاسبي المالي، ولكن بشكل قد يكون غير دقيق وقد تحدث فيه بعض المغالطات، نظرا لاختلاف طرق التقييم والقياس وكذلك الاعتراف بالمصاريف والايرادات بين النظام المحلي والأنظمة الأجنبية؛
- لابد من العمل على تكييف كل الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني السابق، التي تتعرض للتغيير في النظام المحاسبي المالي، مما يجعل من تكييف هذه الجوانب وتحضيرها لنجاح مرحلة ما بعد التطبيق، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لإرساء المبادئ والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وتحقيق النتائج المرجوة منه؛
- عمل المزيد من الدراسات والبحوث الميدانية فيما يخص البنية التحتية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية، ومعرفة مدى قدرتها في التزامها الفعلي بتطبيق احكام قانون النظام المحاسبي المالي، واكتشاف إذا ما هناك معوقات تحول دون الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن

قوائمها المالية، وبالتالي تشجيع الاستثمار في الأوراق المالية لهذه الشركات، مما قد يغير من واقع البورصة الجزائرية التي مازالت منذ إنشائها بورصة شكلية تتميز بقلة الشركات المدرجة فيها ومحدودية الأوراق المالية المتداولة فيها.

5. آفاق البحث:

تناولت هذه الدراسة موضوع افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث ركزت على الجانب التقني للممارسة المحاسبية المطبقة في المؤسسات الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي المعمول به منذ بداية سنة 2010، كما أن هذه الدراسة تفتح أفاق أخرى لمعالجة إشكاليات بحثية من خلال النتائج المتوصل، نذكر على سبيل المثال المشاكل التي تواجه المؤسسات في تقييم عناصر قوائمها المالية، كذلك توصلت الدراسة الى الصعوبات التي تواجه المؤسسات في الإفصاح عن بعض العمليات والأحداث الخاصة (ضرائب المؤجلة، عقود إيجار التمويلي، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية ..الخ).

ومن خلال ما سبق يمكن اقتراح معالجة المواضيع التالية:

- مشاكل معالجة الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري.
- ما مدى التزام المؤسسات المالية بمتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات المالية–
- دراسة تحليلية لمشاكل التقييم المحاسبي في الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية.
- قياس مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات التجارية– دراسة عينة من الشركات–
- مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن الملحق كأحد عناصر القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

أولا- قائمة الكتب:

1. أحمد نور، **المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
2. أمين احمد السيد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2008.
3. أمين احمد السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
4. أمين احمد السيد لطفي، **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
6. بوشاشي بوعلام، **المنير في المحاسبة العامة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر بدون سنة النشر.
7. جعفر عبد الإله، **المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، دار حنين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
8. جمعة حميدات، حسام خداش، **الورقة الثانية: المحاسبة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، محاسب عربي قانوني معتمد ACPA، 2013.
9. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996.
10. حسين خليل، محمود شحادة، **التحليل المالي المتقدم**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، بدون سنة النشر.
11. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالي، عرض البيانات المالية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
12. حكمت احمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة: نظري مع حالات دراسة**، دار الثقافة، الأردن، 1999.
13. حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، بدون دار النشر، الجزائر، 2010.
14. خالد أمين عبد الله، **في أصول المحاسبة**، دار جوان وايلي وأبنائه، الأردن، 1998.
15. خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

16. خلدون إبراهيم شريفات، **إدارة وتحليل مالي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001.
17. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1990.
18. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، العربية السعودية، 2005.
19. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الثاني، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الطبعة الثانية، الرياض، 1988.
20. رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
21. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
22. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
23. رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، بدون سنة النشر.
24. ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي أحمد كاجيكي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
25. سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
26. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2010.
27. الصبان محمد سمير، **دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1996.
28. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
29. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر، 2000.
30. طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
31. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2003.
32. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
33. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
34. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، 2008.

35. العصار وآخرون، **الإدارة والتحليل المالي**، دار البركة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
36. فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
37. فردريك تشول، كارول فروست، جاري ميك، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، 2004.
38. فهمي مصطفى الشيخ، **التحليل المالي**، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
39. القاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
40. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
41. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
42. كمال الدين مصطفى الدهراوي، هلال عبد الله، **المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
43. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
44. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات وتطبيقاتها)**، PAGES BLEUES، الجزائر، 2011.
45. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
46. محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2005.
47. محمد سمير الصبان، **دراسات في المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991.
48. محمد سمير بلال، **تبسيط معايير المحاسبة المصرية**، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، مصر، بدون سنة النشر.
49. محمد عبد العزيز خليفة وآخرون، **شرح معايير المحاسبة المصرية**، الجزء الأول، مركز الفجر للطباعة، الطبعة الأولى، 1999.
50. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، بدون سنة النشر.
51. مدني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، أكتوبر 2010.
52. مركز الدراسات والمعلومات، **صناعة المعايير المحاسبية الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول المجلس التعاون لدول الخليج العربي، مارس 2005.
53. مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
54. منير شاكر وآخرون، **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005.
55. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **برنامج مساعد محاسب: مبادئ المحاسبة (1)**، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر.
56. نعيم دهمش، **قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية**، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1996.

57. نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمد الخلايلة، **مبادئ المحاسبة**، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999.
58. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
59. هيثم محمد الزغبي، **الإدارة والتحليل المالي**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، بدون سنة النشر.
60. هيني فان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية**، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر.
61. هيئة السوق المالية، **المعلومات ومصدرها**، الرياض، المملكة العربية السعودية.
62. هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، **الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)**، 2003.
63. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
64. وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
65. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.
66. يوسف الأسدي، **عرض كتاب النظرية المحاسبية لوليد ناجي الحيالي**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نيسان 2008.

ثانيا– المجلات العلمية:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم، جامعة العلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2009.
2. أمين احمد السيد لطفي، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين: منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**، مجلة البحوث التجارية، مصر، حزيران1993.
3. بكر إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد الواحد والسبعون، العراق، 2008.
4. تيجاني بالرقي، **موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الخامس، سطيف، 2005.
5. جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السابع عشر، العدد الأول، جانفي2009.
6. جربوع يوسف، **مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية لتحسين لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة**، رقم 4، فلسطين، جانفي 2007.
7. حسين خشارمة، **مستوي الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن: معيار المحاسبة الدولي رقم 30 دراسة ميدانية**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد 17، الأردن، 2003.

8. حسين مصطفى الهلالي، **معايير المحاسبة الدولية (الجذور، الحصاد، المستقبل)**، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006.
9. خالد الخطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية في ظل معيار المحاسبي الدولي الأول**، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن، العدد الثاني، 2002، ص 154.
10. دادن عبد الوهاب، **تحليل المقاربات النظرية حول أمثليه الهيكل المالي: الإسهامات النظرية الأساسية**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد الرابع، 2006.
11. رحال علي، **التقارير المالية أي محتوى للمعلومات؟**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الأول، جوان 2007.
12. زيود لطفي وآخرون، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30 حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 28، العدد الثاني، سوريا، 2006.
13. شعيب شنوف، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية**، مجلة جديد الاقتصاد، **العدد صفر**، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006.
14. صالح عبد الرحمن محمود، **انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز.
15. ظاهر شاهر القشي، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة والبيئة الاجتماعية**، الشرق الأوسط للدراسات العليا، مجلة المدقق، العدد (81-82)، الأردن، تشرين أول 2009.
16. عبد الناصر السيد أحمد، **الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان**، مجلة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، فلسطين، كانون الثاني 2008.
17. عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، جوان 2007.
18. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها: بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد (2)، الإصدار (8)، العراق، 2009.
19. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009.
20. مجدي أحمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك.
21. محمد سليم وهبه، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، نقابة خبراء المحاسبة المجازين، العدد الثالث والعشرون، بيروت، لبنان، 2005.
22. محمد قرباش، همام القوصي، **الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقا للتشريع السوري (مفهومه وأنواعه)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الرابع، سوريا، 2011.

23. محمود إبراهيم، عبد الستار الظاهر، **أثر الإفصاح المحاسبي على اتجاهات وسلوك المستثمرين، دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل مجلد الثالث والثلاثون، العدد مئة وأربعة، العراق، 2011.
24. مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد الرابع، ديسمبر 2008.
25. مرزاقة صالح، بوهرين فتيحة، **المعيار الدولي رقم 07**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، العدد السادس، الجزائر، 2010.
26. ناصر دادي عدون، معراج هواري، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك.
27. نعيم دهمش، **المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان**، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد الرابع والتسعون، كانون الثاني/شباط 1996.
28. نعيم دهمش، **معايير المحاسبة الدولية وهيمنة العولمة**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد مئة وستة عشر.

ثالثا– الملتقيات العلمية:

1. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية –IAS IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.
2. بهلول نور الدين، محرز نور الدين، **التحليل المالي كأداة لتقويم الأداء المالي للمؤسسات: دراسة تطبيقية على المؤسسة الوطنية للدهن**، الملتقي الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 22 و23 ماي 2012.
3. بوراس أحمد، كرماني هدى، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة على تسيير المؤسسات**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007.
4. حاب الله الشريف، طرابلسي سليم، **تشخيص الوضعية المالية المبني على أساس المقاربة الوظيفية**، الملتقي الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس يومي 22 و23 ماي 2012.
5. زكريا محمد الصادق، إبراهيم السيد عبيد، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية**، المؤتمر السنوي الرابع حول الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، قسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2007.
6. ساحل فاتح، شعباني لطفي، **آثار وانعكاسات برنامج التعديل الهيكلي على الاقتصاد الجزائري**، الملتقى الدولي الأول حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2006.

7. سهام عبد الكريم، إيمان صحراوي، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبق على المؤسسات الصغيرة في الجزائر (محاسبة الخزينة)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.
8. شارف خوجه الطيب، **مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية**، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007.
9. الشريف ريحان، فرحان زهوة، **مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007.
10. علي يوسف، **دورة ضمن الفعاليات العلمية لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS 08)**، هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009.
11. مصطفى السعدي، **مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، جمعية المحاسب ومدققين الحسابات، الملتقى الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة**، الإمارات المتحدة العربية، يومي 4 و5 ديسمبر 2007.

رابعا- المنشورات والمراسيم والإصدارات:

1. الأمر رقم 75-59 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 1975، الذي **يتضمن القانون التجاري**.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد التاسع عشر، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2005، تحتوي القرار الموافق 26 جويلية 2008، **الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الحادي عشر، الصادرة بتاريخ 19 فيفري 2003، **المتضمنة القانون رقم 03-04 المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم**.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والثلاثون، الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993، **المتضمنة للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم**.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، **تحتوي القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع والعشرون، الصادرة في 26 ماي 2008، **تتضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع، الصادرة بتاريخ 20 فيفري 2011، والمتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**.
8. الجمهورية العربية السورية، **التعليمات التنفيذية لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية**، القرار رقم 3942، 2005.

9. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد الخامس والتسعون، الصادرة بتاريخ 28 نوفمبر 2000، **تتضمن قرار من وزير المالية مؤرخ في 17 نوفمبر 2000 يتعلق بالتأشير على ترتيب هيئة السوق المالية المتعلق بالمساهمة العامة**، الفصل الرابع والأربعون.
10. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **ترجمة الهيئة للإطار المفاهيمي للتقرير المالي**.
11. وزارة المالية، **المذكرة المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة حول تطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي**، الصادرة بتاريخ 09 أكتوبر 2010.
12. وزارة المالية، التعليمة الوزارية رقم (02)، الصادرة بتاريخ: 2009/10/29، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010**.
13. وزارة المالية، **قرار إنشاء لجنة متابعة تنفيذ النظام المحاسبي المالي**، الصادر بتاريخ 01 جانفي 2009.

خامسا– الأطروحات والرسائل العلمية:

1. شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي: حالة بريتش بتروليوم**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
2. عثمان زايد عاشور، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ص 22.
3. مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

II. المراجع باللغة الفرنسية:

1- Les ouvrages :

1. Audrey Bouteley, Louise Wiart, **Le Diagnostic financier, Fiche pratique de gestion**, UNIOPSS, France, Avril 2008.
2. B. Solnik, **Gestion financière**, Dunod, 6ème Edition, Paris, 2001.
3. Bernard Colasse, **Comptabilité générale (PCG Et IAS)**, Economica, 7éme Edition, 2001.
4. Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 2ème Edition, France, 2005.
5. Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 3ème Edition, France, 2006.
6. Bernheim Yves, **L'essentiel Des US GAAP : Référentiel comptable Américain et enjeux de l'harmonisation internationale**, Mazars Et Guerard, Editions Maxima, 1ère Edition 1997, 2ème Edition, Paris ,1999.
7. Brigitte Doriath, Et Autre, **Comptabilité et gestion des organisations**, Dunod, 7ème Edition, Paris, 2010.
8. Bruno Bachy, Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolident normes IFRS**, Dunod, 2ème Edition, Paris, 2009.
9. Catherine Maillet-Baudrier, Anne Le Manh, **Normes comptables internationales IAS-IFRS,** 29 Aout 2007.

10. Charlotte Disle, Anne-Marie, **Introduction à la comptabilité cas pratiques**, Dunod, Paris, 2008.
11. Christian, Mireille Zambotto, **Gestion financière en 23 fiches**, Dunod, 7ème Edition, Paris.
12. Claude-Annie Duplat, **Analyser et maitriser la situation financière de son entreprise**, Librairie Vuibert, France, Septembre 2004.
13. Conseil National De La Comptabilité, **Le Système comptable financier**, ENAG Editions, Alger, 2009.
14. Direction Générale Impôt (DGI), **Les Normes IAS/IFRS**, Octobre 2008, Alger.
15. F. Engel, F. Kletz, **Cours de comptabilité générale**, Ecole des mines de Paris, Mars 2005.
16. Fayçal Derbel, **Cours de comptabilité intermédiaire**, Institut Supérieur De Gestion, Université De Tunis, 2009/2010.
17. Gregory Heem, **Lire les états financiers en IFRS**, Edition D'organisation, 2004.
18. Hervé Puteaux, **Préparer le passage aux normes IAS/IFRS**, Comundi, Paris, 2005.
19. Hubert De La Bruslerie, **Analyse financière : Information financière, Diagnostic et évaluation**, Dunod, 4ème Edition, Paris, 2010.
20. Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye, **Finance d'entreprise (Manuel et applications)**, Dunod, Paris, 2007.
21. Jacques Richard, Christine Collette, **Comptabilité générale système français et normes IFRS**, Dunod, 8 ème Edition, Paris, 2008.
22. Jean- François, Bernard Colasse, **Juste valeur**, Paris, Economica, 2001.
23. Jean-François Des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS Et PME**, Dunod, Paris, 2004.
24. Jean-Guy Degos, Amal Abou Fayad, **Premiers pas en comptabilité financière**, E-THEQUE, 2003.
25. Jet M.Peyard, J.D.Avenel, **Analyse financière**, Vuibert, 9ème Edition, 2006.
26. Jobart J.CH, **Essai de définition du concept de régulation : de l'histoire des sciences aux usages du droit**, Revenue de la recherche juridique, N° 01, 2004
27. Lionel Eseffre Eteric Tort, **Les Normes comptables internationales**, Gualino, France 2006.
28. Maillet B, Lemanh A, **Normes comptable international IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2007.
29. Marie Josèphe Brosse**, IASC Vers la convergence des normes comptables nationale,** Collection Mazars et Guérard, 1997.
30. Martine Lhoste, Manuel, **Analyse financière et économique des projets de développement**, Edition Tipografia Giuntina, Italie, 1997.
31. Michel Levasseur, **Cours : Introduction à l'analyse des états financiers**, Université Lille 2, Faculté de Finance, Banque, Comptabilité, Juin 2008.
32. P.Amadieu, V.Bessiere, **Analyse de l'information financière**, Economica, 2007.
33. Pascale Chevrefils, **Cours gestion comptable des entreprises artistiques**, **2009**.
34. Pasqualini François, **Le Principe de l'image fidèle en droit comptable**, LITEC, Paris, 1992.
35. Pierre Cabane, **L'essentiel de la finance à l'usage des managers**, Eyrolles, 2ème Edition, Paris.
36. Pierre Lassègue, **Gestion de l'entreprise et comptabilité**, Dalloz, 11ème Edition, Paris, 1996.
37. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit : Manuel et applications**, -Dunod, 2ème Edition, Paris, 2009.
38. Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS 40 cas d'application**, Dunod, Paris, 2005.

39. Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS,** Edition Dunod, Paris, 2004.
40. Robert Obert, **Pratique des normes IFRS**, Dunod, 3ème Edition, Paris, France, 2006.
41. Saci Djelloul, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, L'expérience Algérienne, O. P.U, Alger, 1991.
42. Sami Bouassida, **Cours en l'état financier individuel le référentiel Tunisien**, Formation au certificat international d'analyste financier, Mai 2009.
43. Serge Evraert, Christian Prat dit Hauret, Christine Collette, **Les Documents de synthèse : Bilan, Compte De Résultat, Annexe**, E-THEQUE, 2002.
44. Stéphan Brun, **IAS/IFRS : Les Normes internationales d'information financière**, Editeur Gualino, Paris, 2006.

2- Articles :

1. Christophe Marion, **Révision du cadre conceptuel : Avec Ou Sans Stewards hip ? La Comptabilité doit- elle être redditionnelle?**, In RFC, N° 409, Avril 2008.
2. Evelyne Lande, **La Réforme des cadres comptables conceptuels de L'IASB Et du FASB : Quelles Evolutions ? Quels Enjeux?**, Spécial IAS/IFRS, R.F.C. 380, Septembre 2005.
3. Hoarau C, **Le Passage aux normes IAS-IFRS : Une Révolution comptable ?**, In Dossier « IAS / IFRS », La Revue du financier, N°144, 2003.
4. Jacques Tremblay, **Document de recherche : Changement de méthodes comptables en vertu des normes internationales d'information financière (Normes IFRS)**, Institut Canadien des actuaires, Le 25 Juin 2009.
5. Laurent Lévesque, **La Normalisation comptable internationale : Un Cadre conceptuel à repenser**, Dossier, Novembre 2006, SIC N°247.
6. Odile Barbe, Laurent Didolet, **Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les Us GAAP**, Revue Française de comptabilité, N°450, Janvier 2012. Ould Amer Smail, **La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes Sétif, N° 10, 2010.
7. Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011.
8. Walton P, **Le Processus d'élaboration des normes IFRS », In Dossier IAS / IFRS**, La Revue du financier, N° 144.

3- Séminaires et journées des études :

1. Colasse B, **Réflexions sur l'harmonisation comptable internationale : De la résistible ascension de L'IASC/IASA**, communication à la conférence prononcée à l'école des sciences de la gestion de l'université du Québec A Montréal Le, Octobre 2003.

4- Thèses :

1. Robert Obert, **Droit comptable, Comptabilité financière, Audit, Analyse et évolution**, Thèse sur travaux de Doctorat en sciences de gestion, Conservatoire national des Arts Et métiers, Paris, Septembre 2000.
2. Samir Marouani, **L'application des normes IFRS en Algérie : Enjeux et perspectives**, mémoire de fin d'étude, I.E.D.F Koléa Tipaza, Année : 2004-2006.

5- Les rapports :

1. Commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (COSOB), **Rapport annuel COSOB 2010.**
2. Conseil National De La Comptabilité, **Rapport sur l'avancement des travaux de la commission PCN**, Alger, 2000.
3. Conseil National De La Comptabilité, **Synthèse d'évaluation du plan comptable national**, Alger, 2000.
4. Ministère de Finance, **Procès-verbal de la réunion du 24/12/2009 du comité du suivi de la mise en œuvre du SCF.**
5. Ministère de Finance, Rapport d'évaluation des travaux du comité de la mise en place du SCF, 24 Mars 2010.

III. المراجع باللغة الإنجليزية :

1. American Accounting Association (AAA), **A Statement of basic accounting theory**, 1966.
2. American Accounting Association (AAA), **Report of the committee of management accounting**, 1962.
3. IASC, International Accounting Standard, **Presentation of financial statements**.
4. OECD, **Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China: Self-Assessment by the China securities regulatory commission**, OECD PUBLISHING, 2011.
5. UE, **Economic and social commission for western Asia (ESCWA)**, Statistical Newsletter Second Issue, 1996.
6. Wagdy Sharkas, **The Accounting framework: The Disclosure expansion**, The Chartered Accountants , (Sep 1982).

III. المواقع الإلكترونية :

1. http://www.iasplus.com.
2. http : //www. Focusifrs.com
3. http://www.fasb.org
4. http://www.zonecours.hec.ca
5. http://www.cnc.dz/reglement.asp
6. http://www.cosob.org

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان باللغة الغربية

باحث الدكتوراه: سعيدي عبد الحليم
العنوان: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة بسكرة
الهاتف: 07.78.19.30.94/06.97.36.52.26

الاستبيـان:

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته...

أما بعد...

يقوم الباحث بإجراء دراسة دكتوراه حول مدى نجاح المؤسسات في الجزائر بإعداد قوائمها المالية وفقا لمتطلبات الإفصاح وقواعد التقييم المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي المطبق بموجب التعليمة الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010.

ولإتمام هذا البحث العلمي والذي هو بعنوان:

محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات –

نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية، للوصول إلى أهداف هذه الدراسة وتعميم نتائجها، والتي يطمح الباحث من خلالها في الوقوف على رأيكم الموضوعي لتقييم الفقرات الواردة في بنود استبيان المقابلة.

ويجدر بنا في هذا المقام أن نذكركم بأن إجاباتكم حول فقرات الاستبيان لن تستخدم سوى لأغراض الدراسة، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

I- الجزء الأول (المعلومات الأولية):

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى.....

2. التخصص الأكاديمي:

محاسبة ومالية ☐ تدقيق ☐ اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى .....

3. الوظيفة الحالية: (أذكرها من فضلك) .....

4. هل تحمل شهادات مهنية: نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة بنعم أذكرها: .....

5. الخبرة المهنية:

- أقل من 5 سنوات ☐ - من 5 إلى 10 سنوات ☐ - من 11 إلى 15 سنة ☐

- من 16 إلى 20 سنة ☐ - 21 سنة فأكثر ☐

6. هل لكم اطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي:

نعم ☐ لا ☐

7. هل تم إجراء تكوين لكم على مستوى مؤسستكم حول النظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐

8. التسمية الاجتماعية للمؤسسة:

.....

.....

9. طبيعة جنسية المؤسسة:

- مؤسسة وطنية ☐ - شركة لها قيم مسعرة في البورصة ☐

- شركة اجنبية ومتعددة الجنسيات ☐

II- الجزء الثاني (الاستبيان): **ملاحظة:** ضع علامة (**X**) في الخانة المناسبة

✓ في حالة الإجابة بـ **(لا تطبق)** يرجى ذكر أسباب عدم التطبيق في خانة الملاحظات.

فقـــرات الاستبـــيان	الإجـــابـــات		
المحور الأول: تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي			
أولا: تطبيق قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF)	**تطبق**	**لا تطبق**	**الملاحظات**
10- اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها			
11- تقييم التثبيتات العينية وفق القيمة القابلة للتحصيل من خلال:			
• **1.11 تحديد القيمة النفعية للأصل بحساب الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية**			
• **2.11 تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية**			
• **3.11 تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (UGT) التي يندرج ضمنها الأصل المعني**			
12- مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها			
13- تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة			

إعادة التقييم (القيمة العادلة)			
14- المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)			
15- تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية في تاريخ كل إقفال لحساباتها			
16- تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)			
17- تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة إنجازه الصافية (صافي قيمة الإنجاز)			
18- استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية			
ثانيا: الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق (SCF)	**تطبق**	**لا تطبق**	**الملاحظات**
19- الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)			
20- إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)			
21- الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها			
22- الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة			
23- الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم			
24- الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم			

المحور الثاني: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي

أولا: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
25- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية					
26- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية					
27- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية					
28- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة					
29- تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق)					
ثانيا: الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
30- الإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية					
31- الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)					
32- الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها					
33- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير					
34- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة)					
35- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة)					
36- الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز					

37- الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون					

المحور الثالث: يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية					
أولا: مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي	مرتفعة جدا	مرتفعة	مرتفعة قليلا	منخفضة	منخفضة جدا
38- تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي)					
39- تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي					
40- زيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية					
41- تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية					
42- زيادة جودة المعلومة المالية وإمكانية الاعتماد عليها					
43- تحسين مستوى التحليل المالي					
44- زيادة الإطلاع على المعايير المحاسبية الدولية					
45- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية					
46- تحسين مهارات العمل المحاسبي					
ثانيا: تقييم تطبيق (SCF) من ناحية (السهولة أو الصعوبة) في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية	سهلة جدا	سهلة	سهلة قليلا	صعبة	صعبة جدا
47- تحديد القيمة القابلة للتحصيل					
48- التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم					
49- تحديد تكلفة إنتاج الأصل داخليا					
50- المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار تطبيق طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)					

51- المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة					
52- تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون					
53- المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا).					
54- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة					
55- المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين					
56- المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية					
57- تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة					
58- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل					

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

Chercheur de Doctorat : *SAIDI Abdelhalim*
Adresse : *Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion - Université Mohamed Khider de Biskra*
Téléphone : *07.78.19.30.94 / 06.97.36.52.26*
Courriel *: halimsaidi55@yahoo.com*

Le Questionnaire

Madame, Monsieur

Ce questionnaire fait partie d'un travail de thèse du doctorat sur l'ampleur du réussite des entreprises opérationnelles en Algérie dans la préparation des états financières selon les obligations d'information à fournir et des règles de l'évaluation comptable prévues par le système comptable financier, d'après l'instruction N°02 du 29 Octobre 2009 portant application primitive du système comptable financier 2010.

Pour compléter cette recherche, intitulée comme suite :

Tentative D'évaluer L'information à fournir Des États Financières Dans Un Contexte D'application Du Système Comptable Financier

- Étude d'échantillon d'entreprises -

J'ai l'honneur de porter a votre connaissance que nous avons besoins de votre soutien en informations (précise et objective) concernant le questionnaire sous-dessous, pour atteindre les fins de cette étude et découvrir ces résultats , qui servent d'arguments afin d'évaluer le présent questionnaire.

Je vous fais savoir monsieur (madame) que vos réponses seront strictement confidentielles et servons à des fins de recherche purement scientifiques .

Merci de votre coopération.

I- La première partie (L'informations préliminaires)

1. Niveau:

- Licence ☐ - Master ☐ - Magister ☐ - Doctorat ☐

Autres :…….

2. Spécialisation :

- Comptabilité et finances ☐ - Audit ☐ - Economie ☐

- Administration des affaires ☐ - Autres ……..……

3. Poste professionnel : (à préciser**)** ……...…..

4. Avez-vous des diplômes professionnels ?

- Oui ☐ **- Non** ☐

Si « **Oui** », Préciser : ……

5. Expérience professionnelle :

- moins de 5 ans ☐ - de 6 à 10 ans ☐ - de 11 à 15 ans ☐

- de 16 à 20 ans ☐ - Plus de 21 ans ☐

6. Connaissez-vous ? Les règles d'évaluation comptable et de l'information à fournir dans les états financières (dénoncé dans L'SCF) :

- Oui ☐ - Non ☐

7. Avez-vous subis des stages de formation (SCF) au niveau de votre d'entreprise ?

- Oui ☐ - Non ☐

8. Identification de l'Entreprise (Raison Sociale et Forme) :

……

……

9. La nature de l'entreprise :

- Société nationale ☐
- Sociétés dont les (Obligations & Actions) sont cotées en bourse ☐
- Compagnies étrangères et multinationales ☐

II- La deuxième partie (questionnaire) : *Remarque: Cochez (√) dans la case correspondante*

✓ *Si la réponse (non), indiquer les motifs (*Observations).

Paragraphes du questionnaire	Les réponses
❖ **1er- axe : l'entreprise applique des règles d'évaluation comptable et l'information correspondent, liée aux mesures des éléments des états financières selon l'SCF ?**	

• **l'entreprise applique des règles d'évaluation comptable selon (SCF)**	**Oui**	**Non**	**Observations**
10- L'entreprise prend t'elle acte de tester la dépréciation des valeurs des immobilisations corporelles sur la base des indicateurs internes et externes à chaque clôture des comptes			
11- l'entreprise prend t'elle acte d'évaluation des immobilisations corporelles selon la valeur recouvrable suivant :			
• 11.1- Déterminer la valeur utile d'actifs en calculant l'écart entre les flux entrants et sortant de trésorerie et actualisée à la fin de l'exercice			
• 11.2- Déterminer la valeur recouvrable par la valeur la plus élevée entre le prix nette de vente et la valeur utile			
• 11.3- l'entreprise détermine t'elle la valeur recouvrable de l'immobilisation corporelle par (UGT) à l'actif			
12- l'entreprise prend t'elle acte à chaque clôture des comptes de réviser la perte de valeur de l'actif en estimons la valeur recouvrable			
13- l'entreprise prend t'elle acte d'évaluer certaines immobilisations définis au préalable selon la méthode de réévaluation (Juste valeur)			
14- l'entreprise prend t'elle acte le traitement fiscal (Imposition différée) à l'écart de réévaluation dans le cas de l'application de la méthode de réévaluation de l'actif concerné (Juste valeur)			
15- l'entreprise prend t'elle acte de réévaluation régulièrement à chaque clôture des comptes			
16- l'entreprise prend t'elle en charge les conditions d'estimation du montant de provision et la méthode de sa détermination (consulter un expert)			
17- l'entreprise prend t'elle en charge l'évaluation des stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation			

18- l'entreprise prend t'elle acte de consulter un spécialiste de la réévaluation de certaines immobilisations incorporelle			
• **L'information à fournir sur les règles d'évaluation comptable liée aux mesures des éléments des états financières**	**Oui**	**Non**	
19- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans l'évaluation comptable (coût historique, réévaluation)			
20- l'entreprise manifeste l'écart de réévaluation sur une ligne exceptionnelle du compte de capital (dans le cas suivant : la méthode de réévaluation)			
21- L'entreprise désigne l'information à fournir des méthodes et hypothèses appliqué pour déterminer la juste valeur pour des actifs réévalués			
22- L'entreprise désigne l'information à fournir du mouvement d'écart de la réévaluation concernant la distribution de cet écart sur le total des actionnaires de l'entreprise			
23- L'entreprise désigne l'information à fournir sur la nature des indicateurs adoptés à déterminer le coût de la compensation			
24- L'entreprise désigne l'information à fournir sur la date de la réévaluation			
25- L'entreprise désigne l'information à fournir à consulté ou non consulté d'un spécialiste de la réévaluation			

❖ **2ème- axe : l'entreprise applique des exigences d'information à fournir dans les états financières, et des méthodes comptables utilisées dans leur préparation selon l'SCF ?**					
• **l'entreprise prend en considération de préparer les états financières prévus aux du système comptable financier**	**Tout à fait d'accord**	**D'accord**	**Sans opinion**	**Pas d'accord**	**Tout à fait pas d'accord**
26- L'entreprise prend t'elle acte de l'établit annuellement (Un bilan)					

pour l'exercice en cours et le passé					
27- L'entreprise prend t'elle acte de l'établit annuellement (Un compte de résultat) pour l'exercice en cours et le passé					
28- L'entreprise prend t'elle acte de l'établit annuellement (Un tableau des flux de trésorerie) pour l'exercice en cours et le passé					
29- L'entreprise prend t'elle acte de l'établit annuellement (Un tableau de variation des capitaux propres) pour l'exercice en cours et le passé					
30- L'entreprise prend t'elle acte de l'établit annuellement (Une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées)					
• **l'entreprise applique des exigences d'information à fournir des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financières selon l'SCF par :**	**Tout à fait d'accord**	**D'accord**	**Sans opinion**	**Pas d'accord**	**Tout à fait pas d'accord**
31- L'entreprise désigne l'information à fournir du changement dans les principes et méthodes comptables					
32- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans l'évaluation comptable (coût historique, réévaluation)					
33- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement des contrats de location_financement					
34- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans l'évaluation					

des actifs immobilisés et amortis					
35- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement des frais de R & D					
36- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement Les actifs incorporels					
37- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement d'impôt différé					
38- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement des contrats à long terme					
39- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée pour avantages octroyés au personnel					
40- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans l'inventaire et l'évaluation des stocks					
41- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement des opérations effectuées en monnaies étrangères					
42- L'entreprise désigne l'information à fournir de méthode d'établir des états financières consolidés					
43- L'entreprise désigne l'information à fournir de la méthode utilisée dans traitement Les investissements dans les sociétés holding et les filiales					
44- L'entreprise désigne l'information à fournir de la					

politique de fixation des prix concernant ces transactions					

❖ 3ème- axe : l'application de L'SCF adopter a divulgation de la réalité des événements et des opérations financières					
• **L'évaluation de l'application (SCF) augmente les niveaux de l'efficacité du travail comptable**	**Très élevé**	**élevé**	**Peu élevé**	**bas**	**Très bas**
45- Améliorer les procédures de comptabilité (organisation de la comptabilité)					
46- Améliorer les procédures, de mesure et de l'évaluation de la comptabilité					
47- Croissance de la transparence de l'information à fournir dans les états financières					
48- Fournir des informations utiles au profit d'utilisateurs des états financières					
49- Performance de l'information financière et de la fiabilité					
59- Améliorer le niveau de l'analyse financière					
51- Ouvre de nouvelles voies de connaissance aux normes comptables internationales					
52- Donne une image fidèle de la situation financière					
53- Améliorer les compétences de travail de comptabilité					
• **L'application de l'SCF (facile ou difficile) pour divulgation de la réalité des événements et des opérations financières**	**Très facile**	**facile**	**peu facile**	**difficile**	**Très difficile**
54- Déterminer la valeur recouvrable					
55- L'évaluation de la comptabilité					

selon la méthode de réévaluation					
56- Déterminer le coût de production d'un actif interne					
57- Le traitement fiscal d'écart de réévaluation dans le contexte de la méthode de réévaluation (Juste valeur)					
58- Le traitement comptable des Immeubles de placement					
59- Déterminer la valeur nette de réalisation des stocks					
60- Le traitement comptable des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois).					
61- Le traitement comptable des impôts différés					
62- Le traitement comptable des avantages octroyés au personnel					
63- Le traitement comptable des opérations effectuées en monnaies étrangères					
64- Déterminer les estimations comptables des actifs de l'entreprise					
65- Le traitement comptable des contrats de location_ financement					

الملحق رقم (03): مخرجات المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	ليسانس	21	55,3	55,3	55,3
	ماستر	2	5,3	5,3	60,5
	ماجستير	5	13,2	13,2	73,7
	أخرى	10	26,3	26,3	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

التخصص

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة ومالية	30	78,9	78,9	78,9
	تدقيق	6	15,8	15,8	94,7
	أخرى	2	5,3	5,3	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ACCONTING MANAGER	1	2,6	2,6	2,6
	AUDITEUR	1	2,6	2,6	5,3
	CADRE COMPTABLE	6	15,8	15,8	21,1
	CADRE COMPTABLE ET FINANCE	2	5,3	5,3	26,3
	CADRE D'ETUDES	1	2,6	2,6	28,9
	CHEF DE SERVICE	1	2,6	2,6	31,6
	CHEF DEPARTEMENT DE LA COMPTABILIT ET FINANCE	5	13,2	13,2	44,7

	CHEF DIVISION DE COMPTABILITE	1	2,6	2,6	47,4
	CHEF SERVICE DE CONTROLE ET VERIFICATION	1	2,6	2,6	50,0
	CHEF SERVICE DE LA COMPTABILIT	6	15,8	15,8	65,8
	CHEF SERVICE FINANCE ET COMPTABILITE	1	2,6	2,6	68,4
	COMPTABLE	6	15,8	15,8	84,2
	COMPTABLE PROFESSIONNEL ET AUDITEUR	1	2,6	2,6	86,8
	INSPECTEUR FINANCE ET COMPTABILITE	1	2,6	2,6	89,5
	PRESEDANT GENERALE	1	2,6	2,6	92,1
	RESPONSABLE COMPTABILITE	1	2,6	2,6	94,7
	RESPONSABLE DE FINANCE	1	2,6	2,6	97,4
	SOUS DIRECTEUR FINANCE ET COMPTABILITE	1	2,6	2,6	100,0
	TOTAL	38	100,0	100,0	

هل تحمل شهادات مهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	23	60,5	60,5	60,5

	لا	15	39,5	39,5	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

اذكرها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide		15	39,5	39,5	39,5
	BEP COMPTABLE	1	2,6	2,6	42,1
	BREVET SUPERIEUR DE BANQUE (BSB)	1	2,6	2,6	44,7
	CAP-CMTC-CED	1	2,6	2,6	47,4
	CMT-CAP-AUDIT	1	2,6	2,6	50,0
	CMTC - FORMATION SUR SCF	1	2,6	2,6	52,6
	CMTC-CAP	1	2,6	2,6	55,3
	CMTC-FORMATION SUR SCF EFTG	1	2,6	2,6	57,9
	CMTC/ CED	2	5,3	5,3	63,2
	CMTC/CED/DESS	1	2,6	2,6	65,8
	COMISSAIRE AUX COMPTES AGREES	3	7,9	7,9	73,7
	COMPTABLE AGREE	1	2,6	2,6	76,3
	EXPERT COMPTABLE	1	2,6	2,6	78,9
	FORMATION EFTG	1	2,6	2,6	81,6
	FORMATION SUR LA COMPTABILITE GENERALE ET SCF	1	2,6	2,6	84,2

	FORMATION SUR LA FISCALITE - SCF - AUDIT - COMPTABILITE ANALITIQUE - C.FINANCIER	1	2,6	2,6	86,8
	FORMATION SUR SCF	3	7,9	7,9	94,7
	FORMATION SUR SCF-COMPTABILITE ANALITIQUE-AUDIT	1	2,6	2,6	97,4
	FORMATION SUS SC F	1	2,6	2,6	100,0
	TOTAL	38	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	2	5,3	5,3	5,3
	من 6 إلى 10 سنوات	10	26,3	26,3	31,6
	من 11 إلى 15 سنوات	7	18,4	18,4	50,0
	من 16 إلى 20 سنوات	6	15,8	15,8	65,8
	أكثر من 21 سنة	13	34,2	34,2	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

هل لكم اطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	37	97,4	97,4	97,4
	لا	1	2,6	2,6	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

هل تم إجراء تكوين لكم على مستوى مؤسستكم حول النظام المحاسبي المالي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	32	84,2	84,2	84,2
	لا	6	15,8	15,8	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

طبيعة المؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شركات الوطنية	23	60,5	60,5	60,5
	الشركات التي تملك أسهم أو سندات مدرجة في البورصة	6	15,8	15,8	76,3
	الشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات	9	23,7	23,7	100,0
	Total	38	100,0	100,0	

Test binomial

		Modalité	N	Proportion observée.	Test de proportion	Signification exacte (bilatérale)
10-اختبار تدني قيمة التثبيتات العينية على أساس مؤشرات داخلية وخارجية عند كل إقفال لحساباتها	Groupe 1	<= 1,5	24	,63	,50	,143
	Groupe 2	> 1,5	14	,37		
	Total		38	1,00		
1.11تحديد قيمة النفعية للأصل بحساب الفرق بين	Groupe 1	<= 1,5	11	,29	,50	,014

التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحيين مبلغها بتاريخ الدورة المنتهية	Groupe 2	> 1,5	27	,71		
	Total		38	1,00		
2.11تحديد القيمة القابلة للتحصيل من خلال أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي وقيمة النفعية	Groupe 1	<= 1,5	10	,26	,50	,005
	Groupe 2	> 1,5	28	,74		
	Total		38	1,00		
3.11تحديد القيمة القابلة للتحصيل لتثبيتات العينية من خلال الوحدات المنتجة للسيولة (UGT) التي يندرج ضمنها الأصل المعني	Groupe 1	<= 1,5	10	,26	,50	,005
	Groupe 2	> 1,5	28	,74		
	Total		38	1,00		
12- مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها	Groupe 1	<= 1,5	16	,42	,50	,418
	Groupe 2	> 1,5	22	,58		
	Total		38	1,00		
13- تقييم بعض التثبيتات المحددة مسبقا وفقا لطريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة)	Groupe 1	<= 1,5	18	,47	,50	,871
	Groupe 2	> 1,5	20	,53		
	Total		38	1,00		
14- المعالجة الضريبية (الضرائب المؤجلة) لفارق إعادة التقييم في حالة تطبيق طريقة إعادة التقييم لأصل المعني (القيمة العادلة)	Groupe 1	<= 1,5	21	,55	,50	,627
	Groupe 2	> 1,5	17	,45		
	Total		38	1,00		
15- تطبق المؤسسة عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية	Groupe 1	<= 1,5	18	,47	,50	,871

في تاريخ كل إقفال لحساباتها	Groupe 2	> 1,5	20	,53		
	Total		38	1,00		
16- تطبق المؤسسة شروط تقدير مبلغ قيمة المؤونة وطريقة تحديدها (استشارة خبير)	Groupe 1	<= 1,5	26	,68	,50	,034
	Groupe 2	> 1,5	12	,32		
	Total		38	1,00		
17- تقييم المخزون بإدراج أقل قيمة بين تكلفته وقيمة إنجازه الصافية (صافي قيمة الإنجاز)	Groupe 1	<= 1,5	22	,58	,50	,418
	Groupe 2	> 1,5	16	,42		
	Total		38	1,00		
18- استشارة مختص في إعادة التقييم لبعض تثبيتات العينية	Groupe 1	<= 1,5	23	,61	,50	,256
	Groupe 2	> 1,5	15	,39		
	Total		38	1,00		
19- الإفصاح عن الطريقة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)	Groupe 1	<= 1,5	29	,76	,50	,002
	Groupe 2	> 1,5	9	,24		
	Total		38	1,00		
20- إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال (في حالة التقييم وفقا لطريقة إعادة التقييم)	Groupe 1	<= 1,5	21	,55	,50	,627
	Groupe 2	> 1,5	17	,45		
	Total		38	1,00		
21- الإفصاح عن الطرق والفرضيات المعتمدة في	Groupe 1	<= 1,5	18	,47	,50	,871

تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها	Groupe 2	> 1,5	20	,53		
	Total		38	1,00		
22- الإفصاح الشامل حول حركة فارق إعادة التقييم بما يتعلق بتوزيع هذا الفارق على مجموع المساهمين في المؤسسة	Groupe 1	<= 1,5	7	,18	,50	,000
	Groupe 2	> 1,5	31	,82		
	Total		38	1,00		
23- الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم	Groupe 1	<= 1,5	21	,55	,50	,627
	Groupe 2	> 1,5	17	,45		
	Total		38	1,00		
24- الإفصاح عن استشارة أو عدم استشارة المختص في إعادة التقييم	Groupe 1	<= 1,5	19	,50	,50	1,000
	Groupe 2	> 1,5	19	,50		
	Total		38	1,00		
ثانيا :الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق (SCF)	Groupe 1	<= 1,5	20	,53	,50	,871
	Groupe 2	> 1,5	18	,47		
	Total		38	1,00		
أولا :تطبيق قواعد التقييم المحاسبي لقياس عناصر القوائم المالية وفق (SCF)	Groupe 1	<= 1,5	19	,50	,50	1,000
	Groupe 2	> 1,5	19	,50		
	Total		38	1,00		
المحور الأول :تطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح	Groupe 1	<= 1,5	21	,55	,50	,627

عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	Groupe 2	> 1,5	17	,45		
	Total		38	1,00		

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de 25- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La médiane de 26- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La médiane de 27- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية .est égale à 3,00	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La médiane de 28- تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة) في نهاية السنة est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La médiane de 29- تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق) est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La médiane de 30- الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
7	La médiane de 31- الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية إعادة التقييم) .est égale à 3,00	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La médiane de 32- الإفصاح عن السياسة المتبعة في تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La médiane de 33- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف البحث والتطوير est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
10	La médiane de 34- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الأصول المعنوية (غير الملموسة) .est égale à 3,00	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e:

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
11	La médiane de 35- الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة الضرائب (الضرائب المؤجلة) est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	La médiane de 36- الإفصاح عن السياسة المتبعة بالنسبة لحقوق الامتياز est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
13	La médiane de 37- الإفصاح عن السياسة المتبعة في جرد وتقييم المخزون est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	La médiane de أولا: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	La médiane de ثانيا: الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	La médiane de المحور الثاني: الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية و السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e
05.

Test[a,b]

	الماضية السنة مع وبالمقارنة السنة نهاية في (الميزانية) المالي المركز قائمة ضمن الإفصاح بمتطلبات تلتزم -25	الماضية السنة مع وبالمقارنة السنة نهاية في (النتائج حساب جدول) الدخل قائمة ضمن الإفصاح بمتطلبات تلتزم -26	الماضية السنة مع وبالمقارنة السنة نهاية في (السيولة جدول) النقدية التدفقات قائمة ضمن الإفصاح بمتطلبات تلتزم -27	السنة نهاية في (الخاصة الأموال تغيرات جدول) الملكية حقوق في تغيرات قائمة ضمن الإفصاح بمتطلبات تلتزم -28	(الملحق) المالية للقوائم المتممة الإيضاحات بإدراج المؤسسة تلتزم -29	المحاسبية والسياسات المبادئ في التغيرات عن الإفصاح -30	(التقييم إعادة التاريخية، التكلفة) المحاسبي التقييم في المتبعة السياسة عن الإفصاح -31	وإهلاكها الثابتة الأصول تقييم في المتبعة السياسة عن الإفصاح -32	والتطوير البحث تكاليف معالجة في المتبعة السياسة عن الإفصاح -33	الملموسة غير) المعنوية الأصول معالجة في المتبعة السياسة عن الإفصاح -34	(المؤجلة الضرائب) الضرائب معالجة في المتبعة السياسة عن الإفصاح -35	الامتياز لحقوق بالنسبة المتبعة السياسة عن الإفصاح -36	المخزون وتقييم جرد في المتبعة السياسة عن الإفصاح -37	المالي المحاسبي النظام عليها نص التي المالية القوائم ضمن الإفصاح بمتطلبات الالتزام :أولا	المالية القوائم إعداد في المستخدمة المحاسبية السياسات عن الإفصاح بمتطلبات الالتزام :ثانيا	المالي المحاسبي النظام وفق إعدادها في المستخدمة المحاسبية السياسات و المالية القوائم ضمن الإفصاح بمتطلبات الالتزام :الثاني المحور
Khi-deux	5,276	6,977	5,870	1,379	3,824	3,429	5,129	3,575	0,909	4,189	1,123	0,474	3,963	6,330	2,218	5,165
ddl	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Signification asymptotique	,072	,031	,053	,502	,148	,180	,077	,167	,635	,123	,570	,789	,138	,042	,330	,076

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : المؤسسة طبيعة

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de 38- تحسين الإجراءات المحاسبية (التنظيم المحاسبي) est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La médiane de 39- تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La médiane de 40- زيادة شفافية الإفصاح ضمن القوائم المالية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La médiane de 41- تقديم معلومات مفيدة لصالح مستخدمي القوائم المالية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La médiane de 42- زيادة جودة المعلومة المالية وإمكانية الاعتماد عليها est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La médiane de 43- تحسين مستوى التحليل المالي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,002	Rejeter l'hypothèse nulle.
7	La médiane de 44- زيادة الإطلاع على المعايير المحاسبية الدولية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La médiane de 45- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La médiane de 46- تحسين مهارات العمل المحاسبي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
10	La médiane de أولا: مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e:

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de 47- تحديد القيمة القابلة للتحصيل est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,862	Retenir l'hypothèse nulle.
2	La médiane de 48- التقييم المحاسبي وفق طريقة إعادة التقييم est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,305	Retenir l'hypothèse nulle.
3	La médiane de 49- تحديد تكلفة إنتاج الأصل داخليا est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,149	Retenir l'hypothèse nulle.
4	La médiane de 50- المعالجة المحاسبية لفروق التقييم في إطار طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة) est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,006	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La médiane de 51- المعالجة المحاسبية للعقارات الموظفة est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,240	Retenir l'hypothèse nulle.
6	La médiane de 52- تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,059	Retenir l'hypothèse nulle.
7	La médiane de 53- المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المنسوبة لاقتناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة (أكثر من 12 شهرا). est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,571	Retenir l'hypothèse nulle.
8	La médiane de 54- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,874	Retenir l'hypothèse nulle.
9	La médiane de 55- المعالجة المحاسبية لامتيازات الممنوحة للمستخدمين est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,024	Rejeter l'hypothèse nulle.
10	La médiane de 56- المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,179	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e
05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
11	La médiane de 57- تحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,277	Retenir l'hypothèse nulle.
12	La médiane de 58- الحاجة المحاسبية لعقود الإيجار_تمويل est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,718	Retenir l'hypothèse nulle.
13	La médiane de ثانيا: تقييم تطبيق (SCF) من ناحية (السهولة أو الصعوبة) في الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية est égale à 3,00.	Test de rang signé de Wilcoxon à échantillon unique	,451	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification e: