جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الرقم
رقم التسجيـــــل:../.../..D

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في: العلوم التجارية
تخصص: علوم تجارية
العنوان:

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر

من إعداد: بلعيد وردة

تاريخ المناقشة:...../..../.....
أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

د. عز الدين عبد الرؤوف	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	رئيسا
د. غزي محمد العربي	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	مشرفًا ومقررًا
د. عمران عبد الحكيم	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	ممتحنا
د. زوبيري عز الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د. بومجان عادل	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
د. قمان عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	ممتحنا

السنة الجامعية:2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

من قال في شأنهما الله عز وجل

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلاّ إيّاه وبالوالدين إحسانا)

والدي الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية.

إلى روح جدتي الغالية رحمها الله واسكنها فسيح جناته.

إلى كل أفراد أسرتي.

عبد العزيز، عبد الحق، إسماعيل، محمد، نور الدين، لحسن،لويزة، عبد الرحيم.

إلى وائل وأمير.

إلى كل أساتذتي من الابتدائي إلى الجامعة.

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

«ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه»

(سورة النمل: الآية 19)

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وصل اللهم على سيدنا محمد وعلى أله وصحبه وسلم.

أتوجه بالشكر الجزيل والعرفان إلى الأستاذ الفاضل: **غزي محمد العربي** لإشرافه على هذا العمل، فله أخلص تحية وكل التقدير على كل ما قدمه لي من توجيهات وإرشادات، وعلى كل ما خصني به من جهد ووقت طيلة إشرافه على هذا العمل ولنصائحه القيمة.

كما تقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل: سفير محمد، جودي محمد رمزي، عقون عبد السلام

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا تقييم وإثراء هذا العمل.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، بعد عشر سنوات من التطبيق على ارض الواقع، من خلال دراسة مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بقواعد القياس، التقييم والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

حيث توصلت الدراسة إلى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وعدم التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية، كما أن هناك التزام بالإفصاح بالقوائم المالية عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية، القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وبالإفصاح عن المعلومات الإضافية التي تساعد على فهم أفضل للقوائم المالية، والمعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

كما توصلت الدراسة إلى أن التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يحقق جودة المعلومات المحاسبية وإن الممارسة المحاسبية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس الأولى واللاحق لعناصر القوائم المالية بعيدة كل البعد عن الممارسة المحاسبية الدولية وفق معايير المحاسبة الدولية.

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

Abstract :

The purpose of this study is to determine the impact of the application of the Financial Accountant system (CFS) on the measurement and disclosure of financial statements under international accounting standards, after ten years of field application, by examining in what extent the Algerian economic enterprise adheres to the rules of measurement, evaluation and disclosure stipulated in the financial accounting system.

The study revealed that the Algerian economic enterprise was committed to applying the measurement rules in accordance with the requirements of the financial accounting system while this economic enterprise did not comply with the valuation rules in accordance with the financial accounting system requirements for financial statements. These companies are also required to disclose information in the financial statements relating to the form and content of the financial statements; accounting rules and methods adopted to keep the accounting and prepare the financial statements. They also undertake to disclose additional information that helps to better understand financial statements and information about transactions between the units and the parent company.

The study also revealed that the Algerian economic company's compliance with the rules of measurement and disclosure in accordance with the requirements of the financial accounting system allows for the quality of accounting information. Historical accounting practice based on the principle of historical cost in the initial and subsequent extent of the elements of the financial statements, remains far from international accounting practice in accordance with international accounting standards.

Keywords : financial accounting system, accounting measurement, Evaluation, disclosure, financial statements.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المختصرات	
قائمة الملاحق	
المقدمة العامة	أ- و
الفصل الأول: مدخل للمحاسبة والممارسة المحاسبية في الجزائر	
تمهيد	02
المبحث الأول: المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي	03
المطلب الأول: لمحة عن نشأة المحاسبة وتطورها	03
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة	05
المطلب الثالث: المحاسبة نظام للمعلومات	08
المطلب الرابع: خصائص، أهداف ودور نظام المعلومات المحاسبي	13
المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر	16
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر	16
المطلب الثاني: أعمال الإصلاح المحاسبي	25
المطلب الثالث: دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر	29
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	30
المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي	33
المطلب الأول: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي	33

المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي	38
المطلب الثالث: أهداف، أهمية وخصائص النظام المحاسبي المالي	42
المطلب الرابع: صعوبات ومشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي	46
المبحث الرابع: القوائم المالية	50
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	50
المطلب الثاني: أهداف القوائم المالية	53
المطلب الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي	54
المطلب الرابع: جودة المعلومات المحاسبية	58
خلاصة الفصل:	64
الفصل الثاني:الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية	
تمهيد	66
المبحث الأول: المحاسبة الدولية والاتجاه نحو التوافق الدولي	67
المطلب الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية	67
المطلب الثاني: الاختلاف في الأنظمة والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي	73
المطلب الثالث: الأنظمة المحاسبية السائدة على المستوى الدولي	79
المطلب الرابع: الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي	83
المبحث الثاني:الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية	91
المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية	92
المطلب الثاني: مداخل ودوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية	94
المطلب الثالث: أهمية وخصائص المعايير المحاسبية الدولية	96
المطلب الرابع: مزايا ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية	98
المبحث الثالث: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية	101
المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC	101

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB	109
المطلب الثالث: تبويب وعرض معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRSوالتطوير المستمر لها.	116
المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	121
المطلب الأول: عموميات حول الإطار المفاهيمي	121
المطلب الثاني: أهداف ومستخدمو القوائم المالية	124
المطلب الثالث: الفرضيات والخصائص النوعية وفق الإطار المفاهيمي	125
المطلب الرابع: قواعد الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية، ومفاهيم رأس المال.	126
خلاصة الفصل	130
الفصل الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	132
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	133
المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي	133
المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي	137
المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي	138
المطلب الرابع: مفاهيم القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	141
المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	144
المطلب الأول: قياس عناصر الميزانية	144
المطلب الثاني: قياس عناصر قائمة حساب النتيجة	167
المطلب الثالث: قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة	172
المطلب الرابع: قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة	178
المبحث الثالث: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي	179
المطلب الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي	179
المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي	180
المطلب الثالث: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي	184

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي ومعوقات الالتزام به	186
المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	189
المطلب الأول: المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية	189
المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة	192
المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة	195
المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة	197
المطلب الخامس: المحتوى المعلوماتي للملحق	199
خلاصة الفصل	203
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية	
تمهيد	205
المبحث الأول: الإطار العام لاستمارة الاستبيان	206
المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان	206
المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان	206
المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات ومجتمع الدراسة	208
المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية	208
المبحث الثاني: منهجية أداة الدراسة	208
المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان	208
المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي	215
المطلب الثالث: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية	215
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	222
المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة	222
المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان باستخدامT	239
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	250
خلاصة الفصل	256

الخاتمة العامة	258
قائمة المراجع	263
الملاحق	275

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	يمثل الاختلافات في الفلسفة والمبادئ المحاسبية للنموذجين الأوروبي والأمريكي	82
(02)	يوضح رؤساء IASC منذ نشأتها حتى تاريخ إعادة هيكلتها	102
(03)	تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب الأهداف	117
(04)	معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRSإلى غاية جانفي 2018	117
(05)	التفسيرات IFRICإلى غاية01 جانفي2018	119
(06)	التفسيراتSICلغاية 01 جانفي2018	119
(07)	أهم المحطات التاريخية التي مر بها الإطار المفاهيمي	122
(08)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	209
(09)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور	210
(10)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	211
(11)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمحور	211
(12)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمحور	212
(13)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمحور	213
(14)	يبين معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور	213
(15)	معامل ألفا كرونباخ	214
(16)	القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي	215
(17)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	215
(18)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	216

(19)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	217
(20)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	218
(21)	قائمة المؤسسات محل الدراسة	219
(22)	توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على قواعد القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفق SCF	221
(23)	توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي	221
(24)	تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الثلاثي	223
(25)	تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الخماسي	223
(26)	يوضح نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	223
(27)	يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	227
(28)	يوضح نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.	229
(29)	يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.	230
(30)	يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.	232
(31)	يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.	234
(32)	النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث	236
(33)	يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تحقق جودة المعلومات المحاسبية بالتزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	236
(34)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	239
(35)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	242

(36)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.	243
(37)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.	244
(38)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.	245
(39)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.	247
(40)	يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى تحقق جودة المعلومات المحاسبية بالتزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	248
(41)	يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى	251
(42)	يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية	252
(43)	يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	252
(44)	يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	253
(45)	يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	254
(46)	يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	254
(47)	يبين نتائج اختبار الفرضية الرابعة	255

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	معالجة البيانات	09
(02)	المحاسبة كنظام للمعلومات	11
(03)	مهام نظام المعلومات المحاسبي	16
(04)	مكونات النظام المحاسبي المالي	39
(05)	يمثل العلاقة بين مفاهيم التوافق، المعايرة والتوحيد	86
(06)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	216
(07)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	217
(08)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	218
(09)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	219
(10)	توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي	222

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standars Board
IAS	International Accounting Standars
IASB	International Accounting Standars Board
IASC	International Accounting StandardsCommitte*e*
IASCF	International Accounting StandardsCommittee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Inerpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Security Commission
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financial
SEC	Security and Exchange Commission
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Inerpretations Committee
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
OECD	Organisation de Coopération et de Développement Economique

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
(01)	استمارة الاستبيان
(02)	القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
(03)	قائمة المحكمين
(04)	مخرجات SPSS

المقدمة العامة

تمهيد:

إن التطور التاريخي للمحاسبة كان استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية العالمية، فمع النمو الكبير والملحوظ للتجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات، وما ترتب عليه من زيادة أهمية القوائم المالية وتوسع قاعدة مستخدميها وتنوع جنسياتهم، حيث ظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول تكون مقروءة ومفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك لابد من وجود أكبر قدر ممكن من التوافق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، وتضييق فجوة الاختلافات بين الممارسات المحاسبية لمختلف الدول، حيث أن مشكلة اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول تمثلت في عدم إمكانية إجراء مقارنة بين القوائم المالية لدولتين لاختلاف الممارسات المحاسبية المطبقة في كل بلد، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي تلك الاحتياجات، لذلك كان على المحاسبة أن تتطور لتجاوز العوائق التي تواجه الممارسة المحاسبية ذات البعد الدولي والتي من بينها وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم، حيث أن معظم هذه الاختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبية محلية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات والتي غالبا ما تختلف من دولة لأخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

لقد نتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IAS/IFRS)، والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لإعداد القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان، كما تهدف لتجاوز الاختلافات في قواعد وأسس المعالجات المحاسبية ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

نظرا لأهمية القوائم المالية كان لا بد من توفر ثلاث أهداف أساسية عند إعدادها وهي الاستجابة لحاجات مستخدميها، توفير معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي وتوحيد القواعد المحاسبية بما في ذلك أساليب القياس والإفصاح للمعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية بما يسمح بإجراء المقارنة.

كانت الجزائر من بين البلدان الراغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي، حيث تبنت النظام المحاسبي المالي بصدور القانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لذا فإنّ النظام المحاسبي المالي جاء بتغيرات جذرية ناجمة عن دور جديد بحيث أصبح يولي أهمية للواقع الاقتصادي أكثر من الشكل القانوني، كما أحدث تغيرات جد مهمة على مستوى التعاريف والمفاهيم وقواعد التقييم والقيد المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى البيانات المالية بحيث تسمح بإعداد، قياس وتقييم عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة والمرجعية المحاسبية الدولية المتمثلة في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

ولأن الهدف من القياس المحاسبي هو إظهار عناصر القوائم المالية بقيم حقيقية تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات، كما تنص قواعد القياس على عدم تسجيل عناصر القوائم المالية بقيم تزيد أو

تقل عن مبلغها القابل للاسترداد(الحقيقي)، بحيث لو كانت القيمة المحاسبية المسجل بها الأصل تزيد عن قيمته القابلة للاسترداد وجب الاعتراف بخسارة وتدني في قيمة الأصل، وفي حال ظهرت مؤشرات على أن القيمة المحاسبية تقل عن القيمة الحقيقية وجب إعادة تقييم هذا الأصل (العنصر)، في محاولة لتقريب القيم الدفترية لعناصر القوائم المالية إلى قيمها الحقيقية بهدف الوصول إلى قوائم مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة، بالإضافة إلى توفير قدر كافي من الإفصاح بهذه القوائم المالية.

1- **الإشكالية:** بما أن القياس المحاسبي هو جوهر إجراءات العمل المحاسبي، لذلك يترك بصماته على القوائم المالية وهو ما ينعكس على عملية الإفصاح، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية، فبعد مرور عشر سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي نود التعرف إلى أين وصل القياس والإفصاح بالقوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، ومن هنا نطرح الإشكالية الآتية:

- **ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية في ظل معايير المحاسبة الدولية؟**

الأسئلة الفرعية:

1-1- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

1-2- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

1-3- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

يتفرع هذا السؤال إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة؟
- ما مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم؟

1-4- ما أثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

2- فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثانية: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الفرعية (01): تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

الفرضية الفرعية (02): تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الفرضية الفرعية (03): تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

الفرضية الفرعية (04): تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

الفرضية الرابعة: تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بالتزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

3- أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من أهمية القوائم المالية والتي تعتبر مخرجات العمل المحاسبي حيث يتأثر عرض ومحتوى القوائم المالية بالقياس والإفصاح المحاسبي، وحيث أن المؤسسة الاقتصادية بالجزائر تعتمد على متطلبات القياس والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي أثناء إعداد قوائمها المالية، فالدراسة تحاول معرفة مدى التزام المؤسسات بتطبيق قواعد القياس والتقييم لعناصر القوائم المالية، وكذا مدى التزامها بالإفصاح عن مختلف المتطلبات المنصوص عليها بالنظام المحاسبي المالي بعد عشرة سنوات من تطبيقه في الجزائر.

4- أسباب اختيار الموضوع: تكمن أسباب اختيار الموضوع باعتباره موضوع حديث في الجزائر وكذا لنقص الدراسات الميدانية عليه، بالإضافة إلى الرغبة الشخصية في دراسة النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وكذا الرغبة في معرفة مدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي في مجال القياس، التقييم والإفصاح المحاسبي على أرض الواقع، ومعرفة مدى مواكبة الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية ليس من حيث إصدار النصوص فقط، ولكن من حيث التطبيق الفعلي لهذه النصوص على أرض الواقع.

5- منهج البحث: تم انجاز هذا البحث بالاعتماد على المنهج الوصفي لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية لأجل الاطلاع على الأدبيات والدراسات المتعلقة بالبحث، واستخدام المنهج التحليلي من خلال دراسة وتحليل المعطيات باستخدام حزمة SPSS.

6-هيكل البحث: تم تقسيم البحث إلى الفصول الآتية:

- **الفصل الأول:** مدخل للمحاسبة والممارسة المحاسبية في الجزائر؛
- **الفصل الثاني:** الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية؛
- **الفصل الثالث:** القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛
- **الفصل الرابع:** الدراسة الميدانية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية.

7- الدراسات السابقة: من بين الدراسات التي لها علاقة بالموضوع:

- **دراسة (لعرابي حمزة،2012-2013):** المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه.

هدفت الدراسة إلى معرفة متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ودرجة التوافق بين البيئة الجزائرية ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ودرجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتحديد المعوقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها لهذا النظام، وإيجاد السبل الممكنة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع خصائص البيئة الجزائرية بقصد إنجاح التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، خلصت الدراسة إلى أن خصائص البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.

- **دراسة (هني محمد فؤاد، 2012):** طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير.

هدفت هذه الدراسة إلى 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، خلصت 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.

- **دراسة (زين عبد المالك، 2012-2013):** القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة مجمع صيدال- وحدة الحراش، مذكرة ماجستير.

هدفت الدراسة إلى تحديد الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي وإبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي وإبراز بدائل القياس التي جاء بها هذا النظام، كما هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها، مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات القياس والإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد النظام المحاسبي المالي بهدف مسايرة الممارسة المحاسبية العالمية وتقديم معلومات موحدة ذات مصداقية من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح، كما أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى توفير المتطلبات اللازمة للإفصاح الكامل ويشجع على تقديم إفصاحات إضافية للفئات المستخدمة ويعمل على تحسين مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية، كما توصلت الدراسة إلى عدم اعتماد المؤسسة محل الدراسة على الطرق الأخرى للقياس عند إعداد القوائم المالية واعتمادها على التكلفة التاريخية فقط، كما أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بعرض قوائمها المالية وفق متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما أن القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسة توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

- **دراسة (سعيدي عبد الحليم، 2015):** محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات في الجزائر، ومدى الاختلاف في الممارسات بين فئة المؤسسات الوطنية، الشركات التي تملك قيم مسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما كان الهدف من الدراسة التعرف على مدى نجاح المؤسسات في الجزائر بتطبيق القوانين والتشريعات التي جاءت في إطار مسك محاسبة مالية في البيئة الاقتصادية الجزائرية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى الجدية التي تعطيها المؤسسات في تطبيق قواعد الإفصاح والتقييم المحاسبي ومدى تمكن المؤسسات من تطبيقها على أرض الواقع، والتعرف على مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لمعالجة الأحداث والعمليات المالية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أن: ما نسبته50% من المؤسسات محل الدراسة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي،

وما نسبته95% من المؤسسات ملتزمون بشدة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية، وأن ما نسبته79% من المؤسسات أبدت التزامها بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها، وما يمثل نسبة87% من المؤسسات ملتزمة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها، كما أظهرت الدراسة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية 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).

- **دراسة (محمد فيصل مايدة،2017):** تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تطرق الباحث إلى عملية إصلاح النظام المحاسبي المالي التي قامت بها الجزائر والتي كانت بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، كما تطرق إلى النقائص والمشاكل التي يوجهها المخطط الوطني للمحاسبة وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من العناصر الجديدة في جانب القياس والتقييم والعرض لعناصر القوائم المالية والتزام المؤسسات عينة الدراسة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل فعال، كما توصلت إلى أن تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية بتوفيره بدائل القياس والتقييم كالقيمة السوقية والقيمة المحينة والقيمة العادلة وتأثيره على طرق العرض والإفصاح التي ينص عليها.

- **دراسة(قوادري عبلة، 2017-2018):** أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه.

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وهذا لأن القيمة الإعلامية للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها، كما سعت الدراسة إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، وتوصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم، أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استنادا لأساس القيمة العادلة يتميز بالملاءمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي وعليه فمجتمع الدراسة يفضل الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس في ظل الظروف الحالية.

8- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة، حيث تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها سلطت الضوء على مجموعة من المؤسسات المحلية واغلبها مؤسسات صغيرة ومتوسطة، كما تميزت هذه الدراسة في أنها تبحث في مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس والتقييم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، كما تبحث في حجم وطبيعة المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات محل الدراسة.

الفصل الأول:

مدخل للمحاسبة والممارسة المحاسبية في الجزائر

تمهيد:

تكمن أهمية المحاسبة في كونها علم يهتم بقياس ثروة الأفراد والمنظمات، وتهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع وتزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، وتقوم المحاسبة بتسجيل الأحداث التي تؤثر على الوضعية المالية وتوصيل المعلومات إلى مختلف الجهات المعنية، وهي بذلك تمثل أحد أهم مصادر المعلومات.

حاولت الجزائر ومنذ تخليها على الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني والمعمول به منذ 1975 حتى نهاية سنة2009، حيث أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الظروف الجديدة ولا يستجيب لاحتياجات المستثمرين، لذلك كان من الضروري تبني نظام محاسبي جديد يواكب التطورات وقادر على تلبية مختلف احتياجات المستثمرين، لهذا قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع المتغيرات الجديدة المتلائمة مع احتياجات مستعملي المعلومة المالية والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على توحيد المعايير المحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية، وذلك بصدور القانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، والذي تم تأجيل تطبيق العمل به لغاية 2010، سنتناول في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي

المبحث الرابع: القوائم المالية

المبحث الأول: المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

تلعب المحاسبة دورا هاما في حفظ الحقوق والمصالح وحمايتها، وكغيرها من فروع المعرفة المتعددة فقد تطور مفهوم المحاسبة نتيجة التطورات المتعددة في المجالات العلمية والعملية لتصبح نظاما متكاملا لإنتاج وتوصيل المعلومات مما أدى إلى زيادة فاعليتها في خدمة الأطراف والفئات المستفيدة منها، واكتسبت المحاسبة أهميتها الاقتصادية والاجتماعية من كونها علم يهتم بقياس ثروة الأفراد والمنظمات عبر التطور الاقتصادي للإنسان حتى أصبحت اليوم رافدا من روافد نظام المعلومات المحاسبي، حيث تختص المحاسبة بإعداد المعلومات، وتسعى إلى قياس نتائج المؤسسات الاقتصادية وتصوير مراكزها المالية، وتهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع وتزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، وتقوم المحاسبة بتسجيل الأحداث التي تؤثر على الوضعية المالية وتوصيل المعلومات إلى مختلف الجهات المعنية، وهي بذلك تمثل أحد أهم مصادر المعلومات.

المطلب الأول: لمحة عن نشأة المحاسبة وتطورها

يختلف الباحثون حول تعيين تاريخ محدد لنشأة المحاسبة، إلا أنهم يتفقون على حقيقة أساسية هي أن هذا التاريخ لا يمكن ربطه بالحقبة التاريخية التي شهدت اكتشاف القيد المزدوج Entry-Doubleعلى يد Pacioli بل يمتد هذا التاريخ بعيدا إلى الحضارات البائدة التي نشأت في الألفية الخامسة أو حتى السادسة قبل الميلاد، حيث كان فيها الإنسان يمارس شكلا من أشكال المحاسبة وإن اختلف بالقطع عن المحاسبة في عصرنا الحاضر أو حتى عنها في عهد Pacioli لكنه يلتقي معها في الغرض الرئيسي للمحاسبة وهو تسهيل التعامل فيما بين الناس ومن ثما المحافظة على ممتلكاتهم، وهكذا ومع أن الغالبية العظمى للباحثين في تاريخ المحاسبة يربط نشأتها بالألفية الرابعة قبل الميلاد حوالي (3500) ق.م، إلا أن البعض الآخر يرى بأن الفراعنة في حضاراتهم التي تعود إلى 5000ق.م، كانوا قد مارسوا أشكالا من أشكال المحاسبة، لكن الآثار التاريخية التي تركها الإنسان عبر الحضارات القديمة تشير إلى أن الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين خلال الحقبة التاريخية الممتدة (3500–4000)ق.م، كانوا أول من مارس شكلا من أشكال المحاسبة، ومن ثم أخذ عنهم ورثتهم البابليون هذه الممارسات لتظهر فيما بعد ضمن الآثار التي ظهرت في شرائع حمورابي[1].

لم تصبح المحاسبة علما لها قواعد ومبادئ إلا على يد عالم الرياضيات لوقا باسيولي (Loca Pacioli) حيث ألف كتابا في عام 1494م في مدينة البندقية، وضع في هذا الكتاب أساس المحاسبة العلمية وتناول فيه طريقة تسجيل العمليات المالية وتبويبها وتلخيصها، واستخراج نتائجها، وبيان المركز المالي للمؤسسة طبقا لنظرية القيد المزدوج[2]، وقبل ذلك كانت تطبق نظرية القيد المفرد في المحاسبة، ويعد هذا الاختراع بمثابة ميلاد جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها وتقدمها إذ مكنت من الانتقال من نطاق البيانات الوصفية إلى نطاق البيانات المحاسبية عن إيرادات المؤسسة ومصروفاتها

[1] محمد مطر: **مبادئ المحاسبة المالية–الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ط4، ص ص18– 19.

[2] خليل الرفاعي، خالد الخطيب، محمد أبوعيدة: **أصول المحاسبة**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1، ص12.

وموجوداتها ومطلوباتها وحقوق ملكيتها[1]، والثابت تاريخيا أن نظام القيد المزدوج– وهو أساس العمل المحاسبي–معروف قبل ظهور لوقا، وهذا ما أكده لوقا ذاته في مقدمة أطروحته التي وضعها عام 1497م إذ أشار إلى أنه لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كل ما جاء به هو تفسير وتجميع أساليب كانت معروفة ومبعثرة في كتاب مطبوع، كان فضل لوقا على المحاسبة أنه أول من وضع الأساس الواضح لمجموعة الدفاتر المحاسبية المؤلفة من ثلاثة دفاتر: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر التسويدةWaste book، إضافة إلى فضله في الدعوة إلى تجميع إيرادات ومصاريف المؤسسة من خلال حساب يسمى حساب الأرباح والخسائر بغية التعرف على الربح المادي للمؤسسة[2]، وكذلك قام العالم (لوقا باسيولي) بتأسيس أول معهد للمحاسبة في مدينة البندقية عام 1581م في شمال ايطاليا، وبعد ذلك بحوالي نصف قرن كتب العالم الانجليزي(هيواولد كاسل) كتابا آخر في مسك الدفاتر[3].

يعود الفضل في إدخال الطريقة الايطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughol Castle)مدرس الرياضيات والمحاسبة، والذي قام عام 1543م بترجمة مؤلف (لوقا باسيولي) في لندن وبوصول الطريقة الايطالية إلى انجلترا حلت محل الطريقة الانجليزية التي كانت سائدة حينئذ ومعروفة تحت مصطلحProprietary Book Keeping أي مسك الدفاتر بهدف التركيز على حماية حقوق المالكين مقابل مصطلح Agency Book Keepingأي مسك الدفاتر بهدف التركيز على مصلحة المؤسسة والتي كانت تعرف بالطريقة الإيطالية، ومن الناحية المحاسبية استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في الحقبة التاريخية السابقة وهي توفير الحماية لأصول المؤسسة ثم تحديد المسؤولية وفض النزاعات، وقد أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمؤسسات حين حولها من الملكية الفردية إلى الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمؤسسات على أغراض المحاسبة، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية والحمائية لها تحتل المكانة الأولى خلال الحقبة التاريخية السابقة للثورة الصناعية، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية[4].

وقد امتد استخدام المحاسبة في العصر الحديث إلى المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية والجمعيات والمؤسسات الحكومية وترتب عليه ظهور عدة هيئات ومؤسسات محاسبية تسعى جاهدة لتطوير أسس وقواعد ونظريات علم المحاسبة باختلاف فروعها[5].

---

[1] رضوان محمد العناتي: **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط7، ص19.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش واخرون: **أصول المحاسبة المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ط6، ص18.

[3] خليل الرفاعي، خالد الخطيب، محمد أبوعيدة: **أصول المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص12.

[4] محمد مطر: **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص20–21.

[5] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون: **أصول المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص19.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة

تقوم المحاسبة بتسجيل الأحداث التي تؤثر على الوضعية المالية وتوصيل المعلومات إلى مختلف الجهات المعنية، وهي بذلك تمثل أحد أهم مصادر المعلومات، حيث تهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع وتزويد الأطراف المهتمة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

1- تعريف المحاسبة: وردت الكثير من التعاريف حول المحاسبة منها:

التعريف الأول: تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة(AAA) المحاسبة عموما بأنها عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص ب: تحديد، قياس وتسجيل، وتوصيل البيانات والمعلومة الاقتصادية المالية معبرا عنها بوحدة النقد والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

التعريف الثاني: المحاسبة 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[2].

التعريف الثالث: أما التعريف الذي صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) عام 1953م بالنص التالي: المحاسبة فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص(بشكل عام وبصورة نقدية)، ما يحدث في المؤسسة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ومن ثم تفسير تلك العمليات.

لكن نفس المعهد عاد عام 1970 واصدر تعريفا آخر للمحاسبة يتناسب مع تطور دورها الوظيفي كنظام للمعلومات فكان كما يلي: المحاسبة نشاط خدمي، وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية(هي ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المؤسسات الاقتصادية وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة[3].

يمكن تعريف المحاسبة بأنها: نظام للمعلومات يختص بتحديد، قياس وتسجيل ما يحدث في المؤسسة من عمليات مالية وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستخدمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

2-أهداف المحاسبة ووظائفها: تتمثل وظائف المحاسبة في وضع النظام المحاسبي واثبات وتسجيل العمليات المالية، تصنيفها، ترحيلها، تلخيصها، مراجعتها وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية إضافة لدراسة النتائج تحليلها

[1] رضوان حلوة حنان: **مدخل النظرية المحاسبية -الإطار الفكري -التطبيقات العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ط3، ص12.
[2] خليل الرفاعي، خالد الخطيب، محمد أبوعيدة: **أصول المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص12.
[3] محمد مطر: **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص25-26.

وتفسيرها وتقديم التقارير حولها، بينما تتمثل أهداف المحاسبة في معرفة نتائج عمل المؤسسة من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي وموجوداتها والمحافظة على حقوق كل من: الدولة، المؤسسة اتجاه الآخرين، إضافة لتقديم المعلومات والبيانات والدراسات والتحليلات المالية اللازمة إلى إدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الملائمة مع التأكيد على تنفيذ السياسات المالية التي تقرها إدارة المؤسسة ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة ووظائفها كما يلي[1]:

– تسجيل واثبات العمليات التجارية ذات الأثر المالي حسب تسلسلها التاريخي يدويا أو باستخدام الحاسوب؛

– تبويب وتصنيف العمليات المالية التي تم تسجيلها في حسابات خاصة تتمثل في حسابات الإيرادات والمصاريف وممتلكات المؤسسة والتزاماتها؛

– إعداد الحسابات الختامية للمؤسسة لتحديد نتيجة أعمال السنة المالية من ربح أو خسارة؛

– تصوير قائمة المركز المالي من أجل بيان أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في نهاية فترة مالية معينة وقد جرت أن تكون سنة مالية؛

– تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها والتي تمكنها من القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة وإشراف على أوجه نشاط المؤسسة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛

– إن الهدف الحقيقي للمحاسبة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليلها وتفسيرها إلى كل الفئات التي لها اهتمام بالمعلومات المحاسبية.

3– أنواع المحاسبة: باعتبار المحاسبة وظيفة خدمية، من الطبيعي أن تتطور في الاتجاه الذي يزيد من فاعلية الخدمات التي توفرها للبيئة الاجتماعية التي تنتفع من خدماتها، تكتسب المحاسبة هذه السمة من كونها علم اجتماع يفترض به أن يتفاعل دائما مع الظروف البيئية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية، ومثلها مثل فروع المعرفة الأخرى كانت المحاسبة في بداية نشأتها عامة وبسيطة، وذلك قبل أن تتفرع بمرور الزمن واستجابة للاحتياجات المستجدة لينشأ منها فروع متخصصة تشمل ما يلي[2]:

– **المحاسبة المالية:** تعتبر المحاسبة المالية بمثابة الأصل الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى للمحاسبة، وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير، ذلك بقصد إعداد تقارير مالية خارجية لمستخدمي هذه التقارير تحوي معلومات مالية عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، لذا يتركز الهدف الرئيس لهذا الفرع من فروع المحاسبة بالإضافة إلى توفير الخدمات الحمائية لأصول المؤسسة، على قياس الربح والمركز المالي للوحدات الاقتصادية.

[1] رضوان محمد العناتي: **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] محمد مطر: **مبادئ المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص27–29.

– **محاسبة التكاليف:** نشأ هذا الفرع من فروع المحاسبة استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية التي عمت أوروبا مع بداية القرن السادس عشر بعد الميلاد، وذلك لسد قصور نظم المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة للمؤسسات الصناعية، وتختص محاسبة التكاليف بحصر وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة بقصد مجموعة من الأهداف أهمها:

– قياس تكلفة المنتج ؛

– الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق؛

– وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛

– توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات.

– **المحاسبة الإدارية:** يعتبر هذا الفرع من فروع المحاسبة من حيث أغراضه مكملا لأغراض محاسبة التكاليف وذلك من حيث السعي نحو توفير المعلومات المحاسبية لأغراض الإدارة في الرقابة والتخطيط والتقييم واتخاذ القرارات، لذا فإن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف يشكلان معا ذلك الجزء من النظام المحاسبي المختص بدرجة أكبر على توفير مدخلات التقارير الداخلية، في حين تشكل المحاسبة المالية الجزء الآخر من هذا النظام والذي يختص بتوفير مدخلات التقارير الخارجية.

– **المحاسبة الضريبية:** يختص هذا الفرع من فروع المحاسبة، بتحديد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تشكل الوعاء اللازم لاحتساب ضريبة الدخل، وذلك بموجب أحكام القوانين والتشريعات الضريبية السائدة، وتتزايد أهمية المحاسبة الضريبية في عصرنا الحاضر، وذلك نظرا لتزايد أهمية ضريبة الدخل كعنصر من عناصر إيرادات الدولة، وهذا ما جعل المجامع المهنية المحاسبية تولي عناية خاصة نحو وضع القواعد والمعايير المحاسبية الخاصة باحتساب الوعاء الضريبي للشركات خصوصا بعد تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات.

– **المحاسبة الحكومية:** يختص هذا الفرع من فروع المحاسبة بتصميم النظم المحاسبية الخاصة بالوحدات الحكومية، فيحدد المبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم الدورة المستندية اللازمة لقياس وتقييم الأنشطة التي تقدمها هذه الوحدات، كما يوفر الأسس والمبادئ التي تحكم إعداد ميزانية الدولة والرقابة على تنفيذها بقصد ترشيد الإنفاق، وزيادة فاعلية الخدمات التي تقدمها الأجهزة الحكومية.

– **المحاسبة القومية:** يختص هذا الفرع من فروع المحاسبة، بقياس الناتج القومي، والدخل القومي، ومدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية القومية في هذا الناتج، وذلك باستخدام جداول المدخلات والمخرجات، كما يوفر أيضا المبادئ والأسس والإجراءات اللازمة لإعداد ميزانية الدولة والحسابات القومية الختامية وجداول التدفق النقدي والميزان التجاري وميزان المدفوعات، وتتصاعد أهمية المحاسبة القومية في عصرنا الحاضر خصوصا في البلدان النامية لما لنظم

المحاسبة القومية من دور بارز في إعداد وتنفيذ خطط التنمية، ويجمع الباحثون على أن جزءا كبيرا من أسباب مشكلة التخلف التي تعاني منها هذه الدول يرتبط أساسا بتخلف نظم المحاسبة القومية فيها.

– **المحاسبة الاجتماعية:** هي من الفروع الحديثة نسبيا لكن أهميتها تتصاعد بشكل مضطرد، وذلك بفعل تصاعد الدورين الاجتماعي والسياسي لمنظمات المحافظة على البيئة وحقوق الإنسان، ولذا يطلق البعض على هذا النوع من أنواع المحاسبة مصطلح المحاسبة البيئية.

– **تدقيق الحسابات:** يتضمن هذا الفرع من فروع المحاسبة، محاسبة المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية، ومن أن هذه القوائم تمثل بصورة عادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة التي تصدر هذه القوائم.

يقوم بمهمة تدقيق الحسابات في العادة محاسبون قانونيون خارجيون بقصد توفير عنصر الاستقلالية والحياد، ويحكم مهنة التدقيق مجموعة من المعايير والإجراءات المقننة التي تصدرها عادة المجامع المهنية المحاسبية.

– **المحاسبة الدولية:** إن وجود شركات المساهمة الضخمة التي لها فروع تعمل في الخارج وكذلك الانفتاح العالمي في التجارة الخارجية أدى إلى ضرورة وجود فرع جديد من فروع المحاسبة يختص بأمور المحاسبة الدولية مثل:إعداد القوائم المالية الموحدة، محاسبة العملات وفرق العملة...الخ[1].

المطلب الثالث: المحاسبة نظام للمعلومات

يعد نظام المعلومات المحاسبي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية، حيث يعكس النظام التفاعل الذي يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية وبين المؤسسة والبيئة الخارجية، ويمثل النظام مجموعة العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات، معالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، ويجب أن تتوفر في نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات، وتعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا يسعى نظام المعلومات المحاسبي لتحقيقه وكذلك إنتاج معلومات دقيقة وواضحة بالإضافة إلى حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها .

1– البيانات والمعلومات: يعد مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل سواء في الإستخدام اليومي في الحياة العادية أو الأدبيات المختصة، إذ أنّ هناك عدم وضوح في التمييز بين البيانات(Data) والمعلومات (Information).

1–1– تعريف البيانات: يمكن تعريف البيانات بأنها:

التعريف الأول: عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج[2].

التعريف الثاني: البيانات عبارة عن حقائق خام قد تكون أرقاما أو حتى رموزا، وهي تمثل مدخلات نظام المعلومات[1].

[1] رضوان محمد العناتي: **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم: **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1، ص13.

التعريف الثالث: حقائق أو أرقام في صورة خام أي أنها تعبر عن مقياس لمشاهدات أو أحداث معينة، ولكي تكون البيانات مفيدة يجب أن تتحول إلى معلومات يستفيد منها متخذي القرار[2].

1-2- تعريف المعلومات: تتعدد التعاريف المتعلقة بالمعلومات من أهمها:

التعريف الأول: المعلومات بيانات مقدمة في صورة نافعة لمتخذي القرارات، أي أنّ المعلومات تمثل إضافة جديدة لمتخذي القرارات لأنها تحد من درجة عدم التأكد وتزيد من درجة المعرفة المتعلقة بالمشكلة محل القرار[3].

التعريف الثاني: المعلومات هي منتج نظام المعلومات، وبالتالي فإن المعلومات هي بيانات تم تحويلها إلى معلومات وذلك بتشغيلها والمعلومات هي المعرفة التي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف[4].

التعريف الثالث: يقصد بالمعلومات المعرفة التي لها معنى وتفيد الفرد الذي تقدم إليه في تحقيق أهدافه، وبالتالي فإنّ للمعلومات قيمة سواء لدى الوحدة الإقتصادية ذاتها أو لدى الأفراد المستخدمين لها، وهذا ضروري حتى يتم إتخاذ قرار سليم، ولتحقيق الأهداف المرغوبة ومعظم المعلومات التي تطلبها إدارة الوحدة الاقتصادية تكون معلومات محاسبية، هذه المعلومات تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنتج المعلومات عادة من بيانات تم تشغيلها من قبل لتصبح ذات قيمة[5].

التعريف الرابع: المعلومات هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من إستخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لإتخاذ القرارات[6].

مما سبق نستنتج أنّ المعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها ليصبح لها معنى وتفيد مستخدميها في تحقيق أهدافهم.

الشكل رقم (01): معالجة البيانات

بيانات(مدخلات) ← معالجة ← معلومات(مخرجات)

من إعداد الطالبة استنادا على ما سبق

2- دور المحاسبة كنظام للمعلومات: ينظر إلى المحاسبة على أنها نظام متكامل للمعلومات يتكون من مجموعة من الأفراد والإجراءات والأنظمة وذلك لغرض تزويد أصحاب المصالح بكل ما يحتاجون إليه من معلومات دقيقة، ملائمة

---

[1] ثناء علي القباني: **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص9.

[2] صبحي محمود الخطيب،عمرو عباس العتر: **مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية**، دار المطبوعات، الإسكندرية، 2008، ص34.

[3] المرجع نفسه: ص34.

[4] ثناء علي القباني: **نظم المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص9.

[5] السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص15.

[6] عبد الرزاق محمد قاسم: **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص13.

وكافية عن أنشطة المؤسسة على اختلاف أنواعها من أجل إنجاز الوظائف الإدارية من تخطيط وتنظيم وقيادة ورقابة بهدف اتخاذ القرارات.

علم المحاسبة كنظام للمعلومات المحاسبية يتكون من[1]:

– **المدخلات:** تتمثل في البيانات التي تتدفق خلال نظام المعلومات المحاسبي وتأتي من ثلاث مصادر:

– الأنشطة الاقتصادية مع الأفراد أو الأنظمة الأخرى بالمشروع مثل الإيداعات والسحب من الحسابات الجارية في بنك تجاري أو تحصيل الأقساط أو دفع التعويضات في شركة تأمين؛

– أنشطة المشروع الداخلية مثل دفع المرتبات للعاملين أو استخدام الموارد الموجودة بالمشروع؛

– التغذية العكسية والتي تتمثل في ناتج القرارات الإدارية السابقة والتي قد تفيد في تحسين كفاءة العمليات في الدورات التالية.

– **تشغيل البيانات:** والتي تتمثل في العمليات الخاصة بتحويل البيانات إلى معلومات، وهناك العديد من العمليات التي قد يتم تشغيل البيانات من خلالها منها:التجميع، التصنيف، الترتيب، التلخيص، الحساب، المقارنة، التخزين، الإسترجاع.

– **المخرجات:** والتي تتمثل في التقارير والقوائم المحاسبية التي ينتجها النظام وهي بمثابة المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، قد تكون هذه التقارير في صورة قوائم محاسبية لأطراف خارج المشروع أو تقارير وقوائم تستخدم داخل المشروع بغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

تؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي[2]:

– حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) تسجل في الدفاتر المحاسبية؛

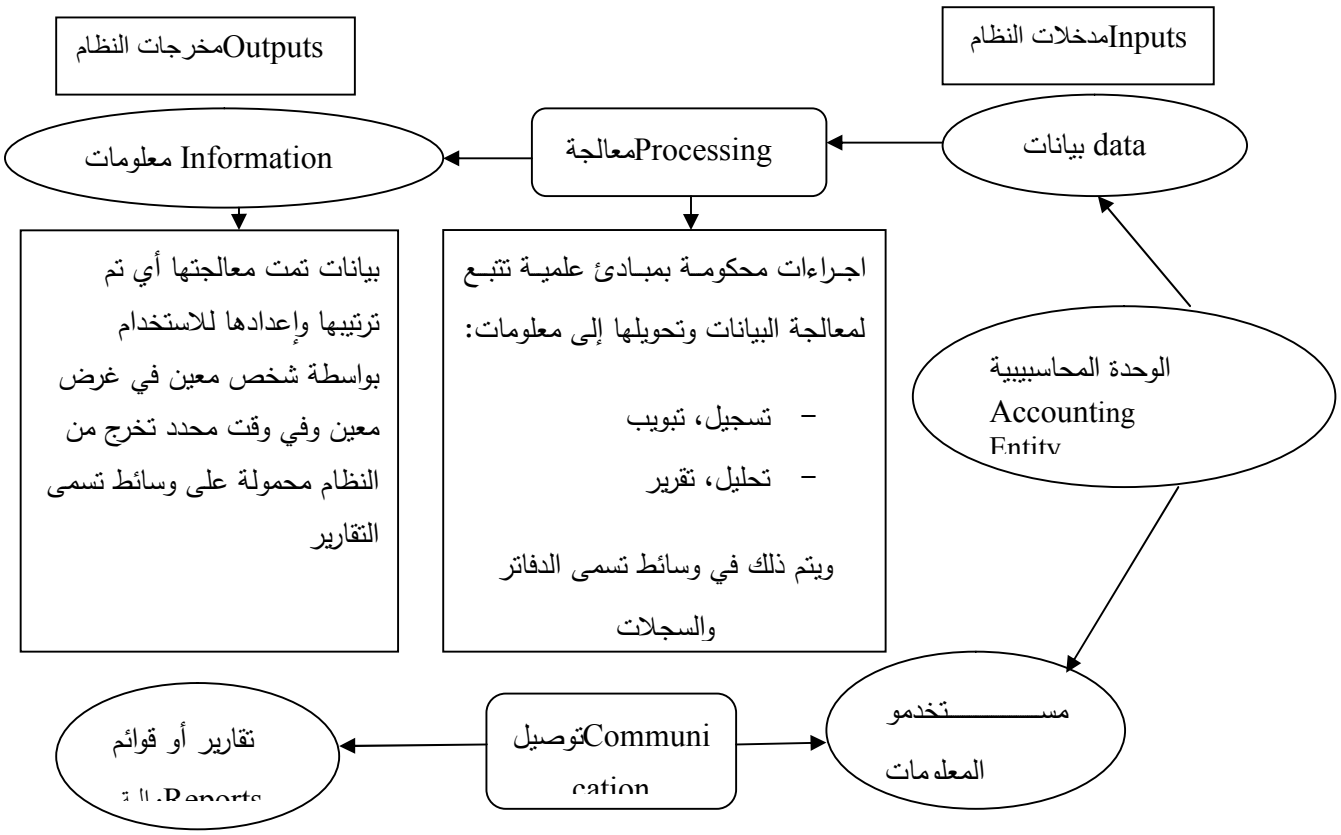
– تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات؛

– إيصال المعلومات التي تم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي: **نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص ص 55-57.

[2] وليد ناجي الحيالى: **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك ،2007، ص19.

الشكل رقم (02): المحاسبة كنظام للمعلومات



- المستثمرون الحاليون أو المحتملون
- المقرضون
- المحللون الماليون .
- الإدارة، العاملون و الموظفون.
- القوائم المالية المنشورة الصادرة عن المؤسسات
- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التغيرات في المركز المالي.

المصدر: وليد ناجي الحيالى: **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك،2007، ص22.

3- تعريف نظام المعلومات المحاسبي وعناصره:

3-1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي من بين أهم التعاريف التي وردت في نظام المعلومات المحاسبي ما يلي:

التعريف الأول: نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات[1].

[1] السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص17.

التعريف الثاني: يعرف بأنه أحد عناصر المنظمة وذلك بجمع، وتصنيف ومعالجة وتحليل واتصال مالي موجه، واتخاذ القرارات وتقديم المعلومات للجهات الخارجية مثل: المستثمرين، الدائنون، وكالات الضريبة[1].

التعريف الثالث: يعرفه **ستيفن موكوف، مارك سيمكن** بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة[2].

إذا نظام المعلومات عبارة عن نظام يختص بجمع، تبويب، ومعالجة البيانات وتحويلها لمعلومات وإيصالها لمستخدميها.

من المتعارف عليه أنّ أي نظام معلومات يتكون من ثلاث مكونات رئيسية[3]:

- المدخلات (Inputs).
- المعالجة (Processing).
- المخرجات (Outputs).

– **المدخلات:** وهي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها.

– **المعالجة:** وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

– **المخرجات:** وهي عبارة عن المعلومات والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

3-2-عناصر نظام المعلومات المحاسبي: إنّ أي نظام محاسبي يدويا كان أو الكترونيا له عناصر وهي[4]:

– **المجموعة المستندية:** وهي التي تقدم الدليل والمستند القانوني للعمليات التي تتم بالمؤسسة وتنقسم هذه المجموعة إلى قسمين رئيسيين هما:

– المستندات الداخلية: وهي تلك التي تنشأ داخل المؤسسة مثل: إذن الصرف، قسائم البيع وإيصالات القبض.

– المستندات الخارجية: ويقصد بها المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من المؤسسات الأخرى وتوجه إلى المؤسسة مثل: فواتير الشراء، كشف حساب البنك وإشعارات الخصم والإضافة.

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة: **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط1، ص96.

[2] ستيفن أ.موسكوف، مارك ج.سيمكن: **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص25.

[3] ظاهر شاهر يوسف القشي: **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، الجامعة العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة: **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص94.

– **المجموعة الدفترية:** تعتبر هذه المجموعة الأداة الخاصة بتسجيل البيانات والعمليات المحاسبية وتستخدم كافة المؤسسات على اختلاف طبيعة وحجم نشاطها نوعين من الدفاتر هما:

– دفتر اليومية (العامة والمساعدة)؛

– دفتر الأستاذ (العام والمساعد).

بالإضافة إلى أنواع أخرى من الدفاتر تبعا لكل مؤسسة مثل دفتر الجرد والدفاتر الإحصائية.

– **مجموعة التقارير المالية:** وهي المنتج النهائي للمحاسبة وتنقسم إلى قسمين هما:

– تقارير داخلية؛

– تقارير خارجية.

قد تكون هذه التقارير تاريخية أو جارية أو مستقبلية.

بالإضافة إلى العناصر السابقة توجد بعض العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبي، من هذه العناصر ما يلي[1]:

– قواعد البيانات التي تخزن فيها البيانات المالية الخاصة بالعمليات المالية؛

– البرامج التطبيقية الحاسوبية التي تعالج البيانات لتحويلها لمعلومات مفيدة وملائمة؛

– الإجراءات المحاسبية المرسومة والمكتوبة لتسلسل العمليات المالية في المؤسسة؛

– الأفراد المتعاملون مع واحد أو أكثر من عناصر نظام المعلومات المحاسبي؛

– الوسائل الإلكترونية والاتصالية التكنولوجية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي .

المطلب الرابع: خصائص، أهداف ودور نظام المعلومات المحاسبي

1– خصائص نظام المعلومات المحاسبي: الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لأن يكون فاعلا وكفؤا هي[2]:

– يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛

– أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛

– أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛

[1] خليل الرفاعي، نضال الرمحي، محمود جلال: **أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين(دراسة حالة سوق عمان المالي)**، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2009، ص11.

[2] المرجع نفسه، ص12.

– أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير، المتوسط والطويل الأجل لأعمال المؤسسة المستقبلية؛

– أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛

– أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.

2– أهداف نظام المعلومات المحاسبي: إنّ النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، ولتحقيق فاعلية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية[1]:

– **إنتاج التقارير اللازمة:** يمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنهاالتقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة.

بهذا تعتبر التقارير أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المؤسسة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية المؤسسة إلّا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

– **ملاءمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية:** بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقا لاحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات، لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلما كانت أكثر فاعلية.

– **الدقة في إعداد التقارير:** تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هذه الدقة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها: التوازن المحاسبي، وجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي.

تلخيص العمليات المختلفة بحيث تكون التقارير المالية ممثلا صادقا لحقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وعدم توفر الدقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة تقود المؤسسة إلى الفشل في المهام التي يسعى إلى انجازها.

– **توقيت تقديم التقارير:** من الأهمية بمكان وصول البيانات اللازمة إلى إدارة المؤسسة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم البيانات يعتبر أمرا ملازما للدقة في آن واحد ويمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حيث يمكن فحص الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

[1] أحمد العماري: **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة بسكرة، 2001 ، ص ص62–64.

إنّ عنصر الزمن له أهمية كبرى حيث تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر، ويمكن التضحية بالدقة المتناهية في سبيل تحقيق السرعة لأن تقديم المعلومات في الوقت المناسب يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة، كما يمكن الاستفادة من خدمات الحاسب في تحقيق الدقة والسرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

– **توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:** إن النظام المحاسبي يهدف إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها، إذ أن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، وهي لا تقتصر على تصميم النماذج والمستندات المحاسبية بل تشمل كافة العمليات بالمؤسسة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال الموظفين، وتقسيم العمل ومعايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة ومراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية، ولتحقيق الرقابة يجب إعداد التقارير بصفة دورية ومنتظمة، كلما كانت دورية التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة ومجدية.

– **تحقيق التوازن بين تكلفة النظام و أهدافه:** إنّ الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير يعني محاولة تخفيضها إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك.

3– دور نظام المعلومات المحاسبي: يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالعديد من الوظائف خلال المراحل الثلاث: (المدخلات، المعالجة، المخرجات).

نوجز أهم الوظائف والمهام فيما يلي[1]:

– **تجميع البيانات:** تتحقق وظيفة تجميع البيانات خلال مرحلة المدخلات، وتتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها، وقد تكون تلك البيانات من خارج أو من داخل المؤسسة أو ناتجة عن تغذية عكسية.

– **تشغيل البيانات:** تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحلة التشغيل، وعادة تشمل عدة خطوات وإجراءات مثل التصنيف، النسخ، الترتيب، الفهرسة، الدمج، التلخيص و المقارنة.

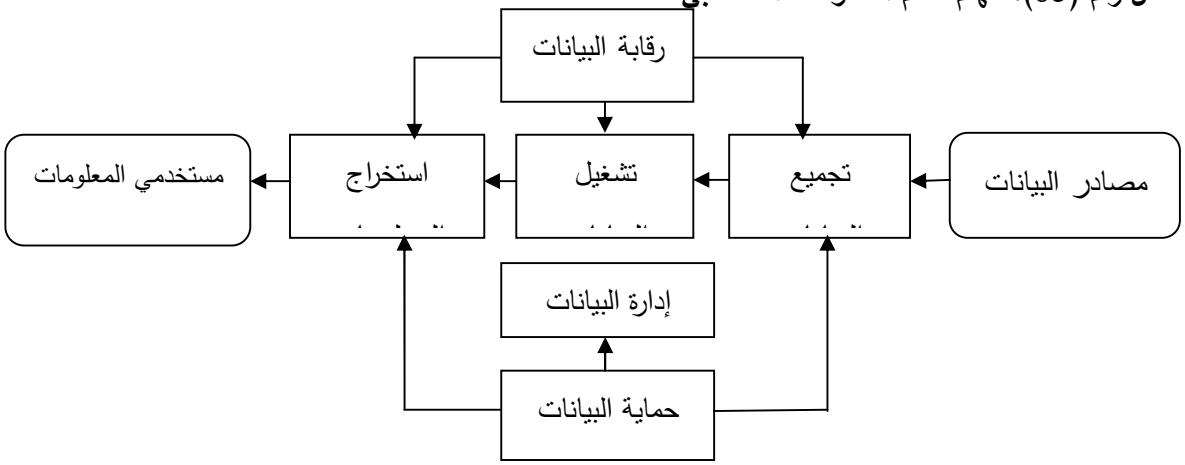
– **إدارة البيانات:** تشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها، حفظها وتعديلها باستمرار بحيث يعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.

– **رقابة البيانات:** تحقق وظيفة الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها، وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل عمليات الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمات السر.

[1] السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص20.

– **توفير المعلومات:** تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين، وهي مكملة لوظيفتي إدخال وتشغيل المعلومات.

الشكل رقم (03): مهام نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي: **نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات،** مرجع سبق ذكره، ص29.

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

الجزائر كغيرها من الدول انتهجت سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي، وتعتبر خطوة مهمة وضرورية لتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع الممارسة المحاسبية الدولية المعتمدة في البورصات العالمية من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد نظام محاسبي مالي تهدف من خلاله إلى تفعيل سياستها المتجهة نحو الانفتاح والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، إن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لم تقتصر على تبني نظام محاسبي مالي جديد وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي من خلالها قررت الحكومة تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وتحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، كل هذه الجهود في سبيل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر والارتقاء بها إلى المستوى العالمي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر

إنّ المحاسبة في الجزائر لم يطرأ عليها الكثير من التغيير والتحديث في نصوصها وقوانينها، فمنذ اعتمادها على المخطط المحاسبي الفرنسي في بداية الاستقلال ومن ثم تعويضه بمخطط محاسبي وطني دام العمل به لأكثر من 30 سنة، خلال هذه الفترة كانت المحاسبة في الجزائر بعيدة عن كل التطورات التي شهدتها المحاسبة على المستوى العالمي، إلى أن قررت الحكومة إصلاح منظومتها المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي يراعي خصوصيات البيئة الجزائرية ويقرب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية.

1– تطور التشريع المحاسبي في الجزائر: مر التشريع المحاسبي في الجزائر بمراحل يمكن إيجازها فيما يلي:

– **الفترة من 1962 إلى 1975:** ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، تجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، في هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957(PCG)، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى

سنة 1947، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجهات الجديدة في الفلسفة الاقتصادية[1].

تعود أولى محاولات تكييف المخطط المحاسبي العام والذي تم تمديد العمل به إلى سنة 1969(بموجب القانون الأساسي رقم:157/62 الصادر في 1962/12/31 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية)، أين كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بالانطلاق في شهر ديسمبر بهذه المحاولة لأجل أقصاه 6 أشهر، تقوم بعدها هذه الأخيرة بتقديم حصيلة عملها أي في 1970/06/30 حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19، ولكون هذه الفترة غير كافية للقيام بهذا العمل فإنه تم في نهاية1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة[2]، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر(بموجب الأمر رقم82/71 الصادر في1971/12/29)، والثانية هي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957، ووضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية التشريع، يمكن تلخيصها في النقاط التالية[3]:

– الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعمليها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛

– العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية وكذلك وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية؛

– إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقييم نشاطاتها والتنبؤ لما هو في المستقبل؛

– يجب أن يلبي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعادة معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.

أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.

---

[1] مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد4، جامعة بسكرة، 2008، ص ص194–197.

[2] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص147.

[3] بوقفة علاء: **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية–دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة2010–2012**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة،2011–2012، ص71.

مكملة لهذه التحولات جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسين هما[1]:

– المرسوم رقم83/72 الصادر في1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

– المرسوم رقم84/72 الصادر في1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

– **الفترة من 1975–2007:** مثلما أشرنا سابقا فإن الفترة التي تلت الاستقلال كانت فترة تحولات مست كل جوانب الحياة ومنها الاقتصادية، وبما أن المحاسبة أداة ترجمة العديد من هذه الجوانب فكان لزاما عليها مسايرة ذلك.

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينيات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

القانون المدني، الأمر 58/75 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون التجاري، الأمر رقم59/75 المؤرخ في1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون الجزائي، الأمر155/66 المؤرخ في 1966/06/08 المعدل والمتمم.

القانون الضريبي(الضرائب المباشرة) الأمر رقم101/76 المؤرخ في1976/12/06 المعدل والمتمم.

تكملة لهذه الترسانة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم35/75 الصادر في 1975/04/29 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من 1976/01/01[2]، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1975/06/23، والذي تضمن: طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين(01)و (02) من الأمر 35/75:

– **المادة الأولى:** يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزاميا ابتداء من أول جانفي 1976 وذلك بالنسبة ل:

- ✓ الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- ✓ شركات الاقتصاد المختلط ؛
- ✓ المؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

– **المادة الثانية:** يصبح المخطط المحاسبي الوطني ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقا لأحكام المادة38 من الأمر رقم71–82 المؤرخ في29 ديسمبر 1971.

---

[1] مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سبق ذكره، ص194.

[2] المرجع نفسه: ص195.

إن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الاقتصاد والمحاسبة من جهة، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية حسب التوجه الاقتصادي الجديد المتسم بالاشتراكية .

من هذا المنطلق إذا ما تفحصنا هذا القانون نجده يختلف كثيرا عن التشريع المعمول به سابقا من جوانب كثيرة من حيث[1]:

– **التسمية:** إن إرفاق الوطني في نص التسمية له دلالة خاصة، وهي أن النص خاص بالجزائر، على عكس المخطط الفرنسي الذي يستعمل عبارة–عام– وكثير من الدول تستعمل في قوانينها المحاسبية عبارة عام أو موحد.

– **المصطلحات:** استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه الوطني للاقتصاد والاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي تحتاج إليها مصالح الدولة.

– **تفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة:** إن الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها هذا القانون كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية انطلاقا من محاسبة الوحدة الاقتصادية ألا وهي المؤسسة أو الشركة رغم التعديلات أو الإصلاحات التي أدخلت عليه لاحقا خاصة في التسعينات من القرن الماضي، وما مسألة الرسم على القيمة المضافة التي عوضت الرسمين المعروفين بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات (TUGPS) خاصة طريقة تسجيلهما، والتي تظهر قيمة الإنتاج وقيمة الخدمات المؤداة بمبلغ إجمالي يتضمن الرسم، وبعبارة أخرى فإن الهدف من هذا هو مجاميع معلومات المؤسسات للوصول إلى أحد مكونات الناتج المحلي(PIB)، وهذا على حساب البحث وقياس مجهودات المؤسسة ونواتجها الحقيقية.

– **عدم الاستفادة من القانون المحاسبي المعدل:** لقد تم تعديل المخطط المحاسبي العام في فرنسا سنة 1971، ورغم ذلك لم تأخذ به الجزائر، مما يعني أن الرغبة في تغيير القانون المحاسبي ينطلق من أهداف سياسية اقتصادية، وليس من أهداف تحديثية للنصوص التشريعية.

استمر العمل بالقانون35/75 دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، أي أن القانون أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة بداية من 1988، والبدء في التفكير 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.

في الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة(CSTC)[2]، بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص قانونية لمحاسبات قطاعية، ومن أهمها[3]:

– قرار مؤرخ في 13 سبتمبر1987 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 8 المؤرخة في 24 فيفري1988 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع التأمينات وإعادة التأمين.

---

[1] مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سبق ذكره، ص196.

[2] حواس صلاح: **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008، ص196.

[3] صديقي مسعود: **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة ، 29–30 نوفمبر 2011، ص4.

– قرار مؤرخ في 13سبتمبر1987 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 8 المؤرخة في 24 فيفري1988 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع الفلاحة.

– قرار مؤرخ في 11سبتمبر1988 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 8 المؤرخة في 22 فيفري1989 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع البناء والأشغال العمومية.

– قرار مؤرخ في 14 مارس 1989 صادر عن وزارة الاقتصاد في الجريدة الرسمية رقم 43 المؤرخة في 11 اكتوبر1989 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع السياحة.

– قرار مؤرخ في 29 ماي1999 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 12 سبتمبر 1999والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الوساطة في عمليات البورصة.

– قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 22 ديسمبر 1999 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاطات الشركات القابضة وتوحيد حسابات المجمعات.

– قرار في 14 ماي2002 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية رقم 70المؤرخة في27 اكتوبر2002 المتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

– **الفترة من 2008 إلى الوقت الحالي:** في أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار صدر القانون رقم11/07 بتاريخ 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي عوض تطبيقه التشريع السابق المعروف باسم المخطط المحاسبي الوطني.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهني المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه، وبعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى، أي يبدأ العمل به إبتداء من:01 جانفي 2010.

إذا ما قورنت الفترة الممنوحة للتأقلم مع القانون الجديد مع التي منحت سنة1975 للتأقلم آنذاك مع المخطط المحاسبي الوطني نجدها طويلة جدا، وهذا يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.

2– مصادر التشريع المحاسبي في الجزائر: هناك ثلاث مصادر للتشريع المحاسبي نظمت المحاسبة في الجزائر، إضافة إلى التشريع الجديد المتمثل في النظام المحاسبي المالي، يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

– **القانون التجاري:** يعتبر القانون التجاري أداة أساسية لتنظيم المعاملات التجارية وكذا مصدرا مهما للنظام المحاسبي في الجزائر، فهو يتكفل بالتسيير القانوني للمؤسسات والشركات من خلال وضع قوانين تضبط كل المعاملات التي تتم داخل المؤسسة.

– **قانون الضرائب:** يعد القانون الجبائي ذا علاقة وطيدة بالمحاسبة في المؤسسة حيث تعتبر الإدارة أهم مستخدمي القوائم المالية، فالمحاسبة هي أحد الأدوات التي تحدد الأوعية الضريبية التي تقتطع على أساسها الضرائب التي تعتبر تكاليف تتحملها المؤسسة، لذلك يجب على المؤسسة القيام بالتسيير الجبائي من أجل تفادي تحمل تكاليف زائدة قد تنتج عن التطبيق غير الجيد للقوانين الجبائية، كما تقوم بإعداد قوائم مالية جبائية.

[1] أمينة بوفرح: **أثر المعالجة المحاسبية للائتمان الايجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، ص15.

تتمثل مصادر القانون الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قوانين المالية إضافة إلى التعليمات والتوجيهات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية.

- **المخطط المحاسبي الوطني:** تضمن القرار الصادر في 23 جوان 1975 المكمل للأمر 35-75 الصادر في 29 أفريل 1975 جزءا خاصا بكيفية التنظيم والتسيير المحاسبي للمؤسسات والذي ألزمها بمسك محاسبة تعمل على متابعة وتسجيل جميع العمليات وإعداد القوائم المحاسبية مع ترك مجال لحرية المؤسسات في عملية التنظيم والمسك المحاسبي حسب احتياجاتها.

3- نقائص المخطط المحاسبي الوطني: المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 أستعمل كأداة للتخطيط والتسيير، كما كان يهدف إلى تلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع نتج عنه عدة ثغرات ونقائص ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث أن هذا المخطط لم يساير التغير الحاصل في البيئة الدولية وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات متعددة الجنسيات، ومن بين أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني ما يلي[1]:

3-1- النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري):

3-1-1- غياب الإطار المفاهيمي: إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة في الجزائر، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين.

3-1-2- أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية: إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاث عقود، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وبالتالي تصبح المعلومات المحاسبية موجهة في المقام الأول نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة بهيئاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات، وهذا حتى وإن لم يحدد معدو المخطط المحاسبي الوطني آنذاك الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية أو تحديد درجة أولوياتها والتي يجب على المحاسبة الإجابة على احتياجاتها، إلا أن طبيعة هذه الأطراف كانت محددة ضمنيا على صعيدين، الأول من خلال الدور المنوط بالمحاسبة والأهداف المنتظر الوصول إليها، والثاني من خلال طبيعة الحسابات التي اعتمدت في المخطط.

وعليه فإن المخطط المحاسبي الوطني أهمل عدة مستعملين للمعلومات المحاسبية والمالية وخصوصا المستثمرين والمقرضين والمساهمين وما يحتاجونه من المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

3-1-3- المبادئ المحاسبية: لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة صريحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة حتى وإن أشار ضمنيا إلى بعض المبادئ، إلا أن ذلك يعتبر غير كافيا، إذ كان لابد من أن تحدد بصفة صريحة

[1] صالحي بوعلام: **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010، ص ص64-69.

وواضحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارف عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بإلزامية التطبيق.

3-1-4- تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية: لم يقم معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله.

3-2-النقائص المتعلقة ببنية المخطط وأقسامه:

- ✓ **3-2-1- غياب صنف المحاسبة التحليلية:** لقد اعتمد معدو المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على النموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، لذلك فقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني صنف المحاسبة التحليلية ولم يخصص لها أي صنف ضمن أصنافه، وقد ترك القرار في هذا الشأن للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي التي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح بـ:
  - ✓ حساب التكاليف وأسعار التكلفة.
  - ✓ إعداد ومراقبة الموازنات.

يشكل هذا الإهمال تناقضا صريحا مع الأهداف العامة للمخطط المحاسبي الوطني، لأن من بين أهداف المخطط الوطني المحاسبي هي الرفع من فعالية تسيير المؤسسات الاشتراكية وتسهيل مراقبتها من خلال معرفة التكاليف وأسعار التكلفة ومستوى المخزون إلا أن المخطط أهمل صنف المحاسبة التحليلية وترك الخيار للمؤسسات في إعتماد أحسن طريقة لحساب أسعار تكلفتها.

على العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصبغة الإجبارية، لم يجبر المخطط الوطني المحاسبي المؤسسات على استعمال المحاسبة التحليلية، لذلك فإن المؤسسات الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الأداة الفعالة في التسيير.

3-2-2 نقص تجانس الحسابات في الأصناف: لقد حاول المخطط الوطني المحاسبي الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد حتى يقدم مجموع كل صنف قيمة متجانسة ذات مدلول معين، إلا أن هناك بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة إذ لا تتجانس مع باقي حسابات الصنف، ويمكن في هذا السياق ذكر ما يلي:

- **حالة صنف الأموال الخاصة:** يحتوى صنف الأموال الخاصة على بعض الحسابات التي لا تشكل وسائل تمويل مساهم بها أو تكون موضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة حسبما يقتضيه تعريف المخطط المحاسبي الوطني للأموال الخاصة، وتتمثل هذه الحسابات خصوصا في الحساب رقم 15"فرق إعادة التقييم"، الحساب رقم 17" الارتباط ما بين الوحدات"، والحساب رقم 19"مؤونات الخسائر والتكاليف".

- **حالة صنف الاستثمارات:** يتضمن هذا الصنف عنصر المصاريف الإعدادية التي صنفت حسب المخطط الوطني المحاسبي من الاستثمارات بينما في الواقع عبارة عن مصاريف كما تشير إليها تسميتها.

- **حالة صنفي الحقوق والديون:** يظهر عدم التجانس بين الحسابات بصفة جلية عند فحص حسابات صنف الحقوق فمثلا الحساب رقم421"سندات المساهمة" والحساب رقم423"سندات التوظيف " والحساب رقم469"نفقات في انتظار التخصيص" لا تمثل حقوقا للمؤسسة على الغير.

كما أن تصنيف الحسابات داخل صنف الحقوق فيه الكثير من التحفظ فمثلا الحساب42"حقوق الاستثمارات"، وكما تشير تسميته بأن تقيد فيه الحقوق الناتجة عن العمليات الاستثمارية، إلا أنه بفحص مكونات هذا الحساب نجد بأن حسابين فرعيين فقط يتعلقان بعمليات الاستثمارات وهما الحساب425"سلف وتسبيقات على الاستثمارات" والحساب رقم4290"أوراق مالية للتحصيل"، أما الحسابات الفرعية الأخرى(ح/421"سندات المساهمة"،ح/424"القروض"،ح/426"كفالات مدفوعة") فليس لها أي ارتباط بالاستثمارات.

والأمثلة عديدة سواء في الصنف4"الحقوق" أو في الصنف 5"الديون" فلا يمكن اعتبار الصنفين كصنفين متجانسين ولا يعبران عن مجموع حقوق أو ديون المؤسسة اتجاه الغير.

- **حالة صنفي التكاليف والنواتج:** إن مجموع صنف التكاليف لا يعكس بالضبط قيمة الأعباء التي تحملتها المؤسسة، بل هو أكثر من ذلك ويعود السبب في ذلك إلى تسجيل المصاريف الإعدادية كمرحلة أولى حسب طبيعتها في الصنف (6) ثم تحويلها فيما بعد إلى الحساب 20"مصاريف إعدادية" بواسطة الحسابين75 و78، ثم بعد ذلك يتم إطفاؤها تدريجيا خلال مدة اقصاها5 سنوات، حيث يسجل قيمة الجزء الواجب إطفاؤه في الحساب 699"مخصصات استثنائية" وبالتالي يكون نفس العبء مسجل مرتين في حسابات التكاليف.

أما السبب الأخر فهو مرتبط بالحساب696 "تكاليف السنوات المالية السابقة"، حيث يستقبل هذا الحساب مبالغ التكاليف المتعلقة بالسنوات السابقة والمسجلة خلال السنة المالية الجارية في حسابات التكاليف حسب طبيعتها وذلك بجعل الحساب 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" أو الحساب78"تحويل تكاليف الاستغلال" دائنا.

لهذه الأسباب فإن مجموع صنف الأعباء لا يعكس حقيقة ما تحملته المؤسسة من التكاليف، بالمقابل فإن مجموع صنف النواتج يتأثر بالحسابين75 و78، رغم أنهما لا يمثلان إيرادات حقيقية باعتبارهما حسابان وسيطيان خصصهما المخطط المحاسبي الوطني لتصحيح التكاليف، وبالتالي فإن مجموع صنف النواتج لا يعكس قيمة ما حققته المؤسسة من إيرادات.

3-2-3- غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة: لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل في كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعداده، في حين لم يظهر البعض الأخر إلا في الآونة الأخيرة، ومن بين أهم هاته العمليات نذكر ما يلي:

- **العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار التمويل:** عقد إيجار التمويل أو ما يعرف بالقرض الإيجاري هو طريقة حديثة لتمويل الاستثمارات يشكل بديلا عن طرق التمويل الأخرى وخاصة التقليدية منها، لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية معالجة هاته العملية سواء من جهة المستأجر أو من جهة المؤجر، رغم أنها أصبحت تشكل أداة تمويلية مهمة.

- **العمليات المنجزة في إطار عقود المناولة:** تتمثل عملية المناولة(المقاولة من الباطن) في أن تكلف مؤسسة ما مؤسسة أخرى للقيام بخدمة معينة عوضا عنها، فهل تسجل هذه الخدمة في حساب معين من حسابات الخدمات على كونها خدمة وكفى؟ وما هو الحساب الذي تسجل فيه في هذه الحالة أم تسجل في حساب خاص حسب طبيعة الخدمة التي تمت مقاولتها من الباطن، حفاظا على مبدأ تصنيف حسابات الأعباء حسب طبيعتها؟ لا نجد في المخطط المحاسبي الوطني إجابات عن هاته الأسئلة.

- **البنايات المنجزة على أراضي الغير:** تشكل عملية تسجيل البنايات الموجودة على أراضي الغير مشكلا كبيرا، فهل تسجل ضمن الاستثمارات بحكم أنها بنايات دائمة تساهم في العملية الإنتاجية للمؤسسة؟ أم تسجل كمجرد أعباء لأنها بنيت على

أراض ليست تابعة للمؤسسة وبالتالي لا يمكن لها التصرف فيها وهي مجبرة على تركها في وقت معين، لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية تسجيل هاته العملية .

3-2-4- نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها: لم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني العديد من الحسابات التي تسمح بتسجيل بعض العمليات، والتي كان من المفروض وجودها على سبيل المثال لا الحصر نذكر الحسابات التالية حسب الأصناف:

بالنسبة للصنف 1: نتيجة السنة المالية، الضرائب المؤجلة؛

بالنسبة للصنف2: قرض إيجار التمويل، ترتيب وتهيئة الأراضي، الاستثمارات المالية؛

بالنسبة للصنف4:إعانات للاستلام، الفوائد المنتظرة، عمليات مجمع الشركات؛

بالنسبة للصنف5: الأدوات المالية المشتقة؛

بالنسبة للصنف6: المقاولة من الباطن، المنح العائلية، منح التمدرس، المزايا المقدمة للمستخدمين.

3-3- النقائص المتعلقة بقواعد وطرق التقييم: رغم أن المخطط المحاسبي الوطني أمر بتطبيق الجرد الدائم(المستمر) للمخزون (كقاعدة عامة للمحاسبة التحليلية) إلا أنه لم يوفق فيه مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.

- اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم أصول والتزامات المؤسسة دون وجود بدائل أخرى للتقييم، جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها خصوصا في ظل موجة التضخم التي عرفتها الجزائر منذ بداية الإصلاحات الاقتصادية الكبرى سنة 1988، وبالتالي تفقد المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ الكثير من صلاحيتها وقدرتها على الإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بدقة إلى كيفية حساب وتطبيق الإهتلاكات، فلم يعّرف مختلف الطرق المعتمدة لحساب الإهتلاك (الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المناقص، الإهتلاك المتزايد) كما أنه لم يقم بتحديد ولا بشرح كيفية حساب واعتماد معدلات الإهتلاك.

- لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني بالتفصيل إلى كيفية حساب المؤونات وخاصة الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع، مؤونة تدني قيمة السهم...الخ، لذلك فإن عملية تسجيل المؤونات وبسبب عدم تفصيلها بالقدر الكافي أصبحت تأخذ طابع العشوائية من حالة لأخرى حسب قناعات المحاسب نفسه، مما ينزع صبغة الموضوعية عن حسابات المؤسسة.

3-4- النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية: لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواء من حيث عددها، نوعها أو محتواها.

- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامين يتلاءمان مع حجم وإمكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة بينما يخصص الثاني(نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

- لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية، فهذه

المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط، فهي قائمة مالية مفيدة عمليا لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين.

– لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية.

– إن نظام إقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، درجة ملاءتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات، وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبة وتعطي الأولوية للإستجابة لإهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الإستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية، فهذه القوائم المالية لا تلبي احتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدني مستوى ممكن.

المطلب الثاني: أعمال الإصلاح المحاسبي

تكفل المجلس الوطني للمحاسبةCNC الذي تم إحداثه بموجب المرسوم التشريعي رقم 96–318 المؤرخ في1996/09/25 باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، ومحاولة جعله أداة فعالة للتسيير، وفي 28 مارس من سنة 1998 وبتمويل من البنك العالمي، كلف وزير المالية آنذاك المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة المخطط المحاسبي والقيام بإعداد البديل الملائم استنادا إلى المرجعيات المحاسبية المعمول بها، وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني، وقد بدأت الأشغال بمرحلة التشخيص والإحاطة بنقائص المخطط المحاسبي الوطني[1]، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية[2]:

- تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- صياغة نظام محاسبي جديد.

يمكن تلخيص أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر والتي أوكلت لمجموعة من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية للقيام بمهة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، تم توزيع أعمال هذه المجموعة على أربعة مراحل[3]:

1– المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

1–1– استمارات تشخيص المخطط الوطني للمحاسبة: باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب

---

[1] محمود جمام، سمير بن براح: **النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد على ضوء المرجعية الدولية من أجل معلومة مالية هدفها الواقعية الاقتصادية بدلا من الشكلية الجبائية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد41، جامعة أم البواقي، 2014 ، ص219.

[2] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] مداني بن بلغيث :**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص172.

الإجابة عليها، وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي 1999، 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، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين .

إستمارة الاستبيان الأولى اشتملت على جزأين[1]:

– **الجزء الأول:** خصص إلى الإعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير.

– **الجزء الثاني:** من الإستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

والجدير أن كلا الإستمارتين أولتا إهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي إعترضت تطبيقه.

1-2- نتائج استمارات الاستبيان: كانت نتائج إستمارات الإستبيان على ضوء الردود المتحصل عليها التي تم جمعها وتلخيصها وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت اللجنة في هذا التقرير إلى النتائج التالية[2]:

– ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.

– إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.

– إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على إحتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الأولى، المتضمن تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، فلقد تضمن أساسا:

– نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛

– أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدولية؛

– مجموعة من التوصيات؛

– ثلاثة خيارات للإصلاح، تمثلت في:

– **الخيار الأول:** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزاري رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري 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[1].

[1]Conseil National de la comptabilité Algérienne, **synthèse d'évaluation du PCN** ,2000.

[2] Conseil national de la comptabilité, **Synthèse d'évaluation du plan comptable national**, Alger, 2000.

– **الخيار الثاني:** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف[2].

– **الخيار الثالث:** يتمثل في انجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

تبنى المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث **خيار الإصلاح المحاسبي** في إجتماعه المنعقد في05 سبتمبر 2001، ويعني إعادة تشكيل نظام محاسبي جديد منبثق عن معايير المحاسبة الدولية وذلك في إطار تحديث الأدوات المرافقة لعملية الإصلاح الاقتصادي التي تعرفها الجزائر مؤخرا، وبعد فحص مشروع النظام المحاسبي المالي، تم الموافقة عليه من طرف مجلس الحكومة في 12 جويلية 2006، ويأخذ بعين الاعتبار هذا المشروع الجديد جزء كبير من معايير المحاسبة الدولية الحالية لأنه يتفق معها في وضع إطار مفاهيمي من حيث نطاق التطبيق، مستخدمي القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، المبادئ والمفاهيم المحاسبية، الأسس العامة والخاصة للتسجيل المحاسبي والقياس(للعمليات العادية والاستثنائية)، وكذلك من حيث عرض القوائم المالية(الأصول، الخصوم، تحديد القوائم المالية الإجبارية...)، ويتضمن النظام المحاسبي المالي طروحات جديدة تتمثل فيما يلي:

– التقارب في الممارسات المحاسبية المحلية والممارسات المحاسبية الدولية، الأمر الذي يسمح للمحاسبة أن تكون ضمن إطار تصوري ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر، وكذا التمكن من إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

– ترتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعلومات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، وبذلك الحد من أخطار الانحرافات الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات.

ليصدر في الأخير النظام المحاسبي المالي الذي شكل مفاجأة للممارسين نظرا لجهلهم الكبير له ولمراحل إعداده، ونص القانون على أن يدخل حيز التطبيق إبتداء من2009/01/01، كما نص على إلغاء النصوص المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه تم التأجيل لعملية التطبيق إلى 2010/01/01 نظرا لشعور الجهات الوصية بعدم الاستعداد للبدء في عملية التطبيق[3].

2– المرحلة الثانية:إعداد مشروع نظام محاسبي جديد،

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

– التعريف بالإطار التصوري؛

---

[1] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص14–15.

[2] المرجع نفسه: ص15.

[3] غنية بن حركو : **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد44، جامعة قسنطينة، 2015، ص ص33–35.

– التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛

– مدونة الحسابات؛

– قواعد عمل الحسابات؛

– نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية؛

بغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي(PCR) الذي يضم تسعة مجموعات(9)+المجموعة (0) حيث:

اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، يضاف 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 بتايخ27 ماي2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتقويته، وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثاني لنظام محاسبي مرفوقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

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 الإعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الذي لن يكون–ربما–إلا نسخة من المخطط المحاسبي الفرنسي.

3– المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

ببلوغ المرحلة الثالثة تمخض عنها تقرير ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:

– تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

– تنظيم أربعة تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

4– المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

[1] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 172.

المطلب الثالث: دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر

هناك العديد من الأسباب التي دفعت إلى إصلاح النظام المحاسبي الوطني، فبالإضافة إلى النقائص التي يعاني منها والتي ظهرت أثناء العمل به عبر الزمن هناك أسباب أخرى سرعت من عملية الإصلاح في الجزائر من أهمها ما يلي[1]:

1- الدوافع الاقتصادية: يمكن تلخيص أهم الدوافع الاقتصادية فيما يلي:

- عملت المؤسسة الجزائرية لفترة طويلة بمخطط محاسبي، ورغم ما يحمله من مقومات معتبرة إلا أنه لا يتماشى والتطور الاقتصادي وانفتاح الإقتصاد الجزائري على الأسواق الدولية والإقتصاد العالمي، واستدعى ذلك إصلاحا جذريا للإطار المحاسبي بقواعد محاسبية تسير في اتجاه هذا التطور.
- توجه الإقتصاد الجزائري من إقتصاد مركزي إلى الإقتصاد الحر، يفرض تغييرا في فلسفة العمل المحاسبي السابق ويظهر ذلك من خلال الإعتبارات اللازمة لإعداد القوائم المالية، بما يقرب المحاسبة الموجهة للإدارة الضريبية إلى ممارسة موحدة موجهة للمستثمر بالدرجة الأولى.

عرف تحرير الاقتصاد وعولمته عدة إصلاحات مثل تحفيز الإستثمارات الأجنبية والمحلية، إعادة هيكلة المؤسسات العمومية وخوصصتها وتحرير التجارة الخارجية، وقد كان الهدف من كل هذه الإصلاحات هو تطوير النشاط الاقتصادي بفتح المجال للقطاع الخاص للمنافسة، وفي هذا الصدد كانت المحاسبة مطالبة بالتأقلم مع هذه الحقائق الجديدة لكي تلبي بالدرجة الأولى احتياجات الأعوان الإقتصاديين داخل الوطن وخارجه.

2- الدوافع المحاسبية: من بين أهم هذه الدوافع ما يلي:

- تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المستخدمين الحاليين والمنتظر دخولهم للأسواق الجزائرية مستقبلا، وهذا لا يتم إلا بتحديد أهداف القوائم المالية، وتحديث العمل المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- إيجاد إطار مفاهيمي للمحاسبة يكون مرجعا لكل عمل محاسبي ويوحد المفاهيم والممارسات المحاسبية.
- ضرورة اعتماد بشكل صريح مبادئ وقواعد محاسبية مقبولة على نطاق واسع، من أجل التسجيل المحاسبي لمختلف التعاملات وتقييمها للمساعدة على قراءة موحدة للقوائم المالية على المستوى المحلي والدولي.
- الضغوط الدولية في توحيد الممارسات المحاسبية بسبب نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، وحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، بحيث يتطلب ذلك أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية تتصف بالقابلية للمقارنة، بصرف النظر عن الجهة التي تنتمي إليها الدولة المصدرة لهذه القوائم.
- ضرورة تغيير الثقافة المحاسبية بتغيير العوامل المكونة للبيئة المحاسبية.
- الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة تساعد على توجيه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بتسهيل مراجعة الحسابات.

3- الدوافع القانونية: لم يكن للمخطط المحاسبي الوطني سلطة تشريعية أو تنظيمية، رغم أنه يشكل المرجع الوحيد للعمل المحاسبي، فمضاعفة القواعد الضريبية التي كانت تتعدى إلى المجال المحاسبي جعلت المحاسبة تتجه نحو أهداف ضريبية على حساب الأهداف الاقتصادية، ولمعالجة ذلك وحتى يضمن للمحاسبة إستقلاليتها الخاصة، تميز النظام المحاسبي

[1] صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2016، ص ص151-153.

بسلطة تشريعية وتنظيمية، وبالتالي يكون تطبيقه إلزاميا بنص قانوني، كما تم إدراج عمليات ومفاهيم جديدة ظهرت على المستوى المحاسبي، ووضع إطار مفاهيمي للمحاسبة ومعايير محاسبية وذلك بمراسيم منظمة وتعليمات لوزارة المالية.

4- الدوافع التاريخية: في الوقت الذي عرفت فيه البحوث التي قامت بها المنظمات الدولية في ميدان المحاسبة مراحل تاريخية مهمة، لتطوير المحاسبة ومحاولة توحيد العمل المحاسبي، بقي المسار التاريخي للمنظومة المحاسبية في الجزائر بنفس المعالم التي كانت عليها في سنوات السبعينات، ليصبح الفارق الزمني بين ما وصلت إليه المحاسبة على المستوى الدولي وبين ما هي عليه في الجزائر عاملا كافيا لتغيير المنظومة المحاسبية، ومحاولة التوافق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الرابع:الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

المنظمات المهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كانت تعمل وفق إطار المخطط المحاسبي الوطني PCN، ولذا كان من الضروري إعادة تكييفها في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر المعايير المحاسبية الدولية والعمل على الإندماج مع هذه الإصلاحات، وكانت أول هيئة تم إنشاؤها هي المجلس الأعلى للمحاسبة.

1- المجلس الأعلى للمحاسبة: تم إنشاؤه سنة 1971 بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في1971/12/29 بهدف التنظيم والإشراف على مهنة المحاسبة وتولي إعداد مخطط محاسبي وطني خلفا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي لتحقيق الاستقلال في مجال التشريع المحاسبي وخدمة التوجه الاقتصادي في تلك المرحلة، كما قام المجلس بالإشراف على مهنة المحاسبة والخبرة المحاسبية من خلال منح الإعتمادات للمحاسبين والخبراء المحاسبين وتسطير برامج التكوين والإعلام لهم إلى غاية عام 1991، حين صدر القانون91-08 الصادر في1991/04/27[1] المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت المادة رقم 05 منه على أنه" تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".

حيث أوكلت مهمة الإشراف على المهنة إلى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبقي إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة على التطوير والتقييس المحاسبي من خلال الإشراف على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وإعداد مجموعة المخططات القطاعية آنذاك[2].

كما تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم458/97 المؤرخ في 1997/12/1، والذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخ في01 ماي1991، ص651.

[2] عزوز مخلوفي: **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية-حالة الأصول المادية-** أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2016، ص56.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في1996/09/25 تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره[2].

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي ينبثق عن معايير المحاسبة الدولية، فإن هذه الإصلاحات قد أثرت على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، حيث تم نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وكذلك تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة[3].

2- المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في1996/09/25[4]، باعتباره جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبعد صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[5]، أعيد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة ليتبوأ مسؤولية جديدة متمثلة في الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر، فتنص المادة الرابعة (04) من القانون 10-01 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة خاضع لسلطة وزير المالية، ويتشكل المجلس حسب المادة رقم (05)، من خمسة لجان متساوية الأعضاء كالتالي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتكوين؛
- لجنة مراقبة النوعية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، السنة 1992، ص82-83.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 56، المؤرخ في 29 سبتمبر 1996.

[3] براق محمد، قمان عمر: **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص ص4-6.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **تتضمن المرسوم التنفيذي رقم96-318 يتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد56، 1996، ص18.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 ، المؤرخ في 11 جويلية 2010.

وتحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم الداخلي للمجلس حسب المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره[1]، يضم المجلس الوطني للمحاسبة26 عضوا ممثلين لمختلف الهيئات المهتمة بالمحاسبة.

3- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: بصدور القانون رقم 10-01، تم حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي تم إنشاؤه بموجب القانون 91-08، لتحل محله ثلاث تنظيمات مهنية متمثلة في مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمون أشخاصا طبيعيين أو معنويين، معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، ومن مهام تلك التنظيمات:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد مدونة لأعضاء المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
- المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطة العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن؛
- تمثيل مصالح مهنة المحاسبة إزاء الغير وإزاء المنظمات الأجنبية المماثلة.

3-1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين: المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، يضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام، كما يضم ممثلا لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره[2]، وتنص المادة 18 من القانون 10-01 على أنه يعد خبيرا محاسبيا كل شخص

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07، المؤرخ في 02 فيفري 2011. المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.**

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد07، المؤرخ في 02فيفري 2011.

يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحاسبات للمؤسسات والهيئات التي تكلفه بهذه المهمة.

3-2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، يضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام، كما يضم ممثلا لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

وحسب المادة 22 من القانون10-01 يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

3-3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، وبحسب المادة 41 من القانون10-01، يعد محاسبا معتمدا المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة: مسك، فتح وضبط حسابات التجار والشركات التي تطلب خدماته.

4- لجنة تنظيم البورصة ومراقبتها: تم إنشاء هذه اللجنة بموجب المرسوم التشريعي رقم93-10 المؤرخ في23 ماي 1993 والمتعلق ببورصة القيم المتداولة، وعلى غرار دول العالم تهدف هذه اللجنة لتعزيز ممارسات مهنة المحاسبة من خلال رقابتها على مدى التزام الشركات المدرجة فيها بتعليمات ومتطلبات الإفصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث:عرض النظام المحاسبي المالي

بعد تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في الجزائر لأكثر من 30 سنة، توّجت عملية الإصلاح المحاسبي بتبني النظام المحاسبي المالي وفق نص القانون07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتوافق بدرجة كبير مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، من حيث الأهداف والمفاهيم والتعاريف وعلى مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة لنص القانون، هذا النظام جاء بأهداف وخصائص وله أهمية وله عدة نصوص قانونية أصدرت إضافة إلى نص القانون 07-11، كما أن لتطبيق هذا النظام صعوبات ومشاكل سنتطرق إليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي

لقد تطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي إصدار نص الإطار العام، وإصدار النص التطبيقي الذي يشرح فيه بعض مواد القانون، إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي، إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية، إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي يظهر أثناء التطبيق، وفيما يلي أهم النصوص القانونية والقواعد التنظيمية بالإضافة إلى توجيهات المنظمة المهنية ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة:

1- القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يمثل القانون 07-11 النص الرئيسي الذي جاء بالخطوط العريضة لفحوى النظام المحاسبي المالي، التي تتطلب تفصيلات وشروحات وفق نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية.

اشتمل القانون رقم 07-11 على 43 مادة و07 فصول إحتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي(la consolidation)، كانت عناوين الفصول 07 كالأتي:

- التعاريف ومجال التطبيق؛
- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية؛
- تنظيم المحاسبة؛
- الكشوف المالية؛
- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- أحكام ختامية.

- **الفصل الأول:** التعريف ومجال التطبيق، وفقا للمواد من 02 الى05 تضمن هذا الفصل من القانون تعريف المحاسبة المالية، كما حدد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وحصر الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثاني:** الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، حدد هذا الفصل من هذا القانون مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من:

الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها.

- **الفصل الثالث:** تنظيم المحاسبة، حدد هذا الفصل كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الإجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

- **الفصل الرابع:** الكشوف المالية، عدد الكشوف المالية السنوية الواجب على الكيانات إعدادها، كما حدد الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها.

- **الفصل الخامس:** الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة، تعرض إلى الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة، وحالات الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل المجموعة الاقتصادية المجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات وطرق وإجراءات نشرها.

- **الفصل السادس:** تغيير التقديرات والطرق المحاسبية، بيّن الحالات التي يلجا فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.

أختتم القانون07-11 **بفصل سابع:**أحكام ختامية بيّن فيه الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة ونشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية[1].

كما تضمن هذا القانون تسعة إحالات إلى المرسوم التنفيذي08-156 المؤرخ في2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، وإحالة واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم09-110 المؤرخ في2009/04/07، الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تتعلق بالنقاط الآتية:

- المادة رقم 05: تعالج المحاسبة المالية المبسطة.

[1] المرجع نفسه: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية تتضمن القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي،** العدد74، المواد من 02 إلى 43.

- المادة رقم07: تناولت الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- المادة رقم 08: كانت حول المعايير المحاسبية.
- المادة رقم09: كانت حول مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات.
- المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي.
- المادة رقم24: حول مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.
- المادة رقم 25: محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف المالية.
- المادة رقم30: حول الحالات الإستثنائية التي لا تكون فيها مدة السنة المالية12 شهرا.
- المادة رقم 36: حول شروط، كيفيات، طرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.
- المادة رقم40: كيفيات أخذ التقدير والطرق المحاسبية بعين الإعتبار ضمن القوائم المالية.

2- المرسوم التنفيذي رقم08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون07-11 المتضمن scf[1]

يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد(5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي والذي سيأتي تناوله، وقد تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، ويحتوي على ما يلي:

- تعريف الإطار التصوري للمحاسبة المالية (04 مواد)؛
- تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ (15 مادة)؛
- تعريف عناصر القوائم المالية(09 مواد)؛
- المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر القوائم المالية(02 مواد)؛
- مدونة الحسابات (01 واحدة)؛
- تعريف القوائم المالية (06 مواد)؛
- مفترقات وتضم الحسابات المدمجة، تغيير الطرق المحاسبية(07 مواد).

كما تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر(16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي:

- المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي؛
- المادة رقم 16: حول تقييم عناصر الأصول والخصوم، المنتجات والأعباء وتسجيلها؛
- المادة رقم18: حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛
- المادة رقم 25: حول المنتوجات؛
- المادة رقم 26: حول الأعباء؛
- المادة رقم30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون07-11؛
- المادة رقم31: حول مدونة الحسابات؛
- المادة رقم33: حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية؛
- المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن المرسوم التنفيذي رقم156/08، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، الصادرة في 26 ماي 2008، العدد27.

- المادة رقم 35: حول محتوى ونموذج جدول سيولة الخزينة؛
- المادة رقم 36: حول محتوى ونموذج جدول تغير الأموال الخاصة؛
- المادة رقم 37: حول محتوى ونموذج الملحق؛
- المادة رقم 38: حول إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 12/31؛
- المادة رقم 41: حول الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم42: حول أخذ القوائم المالية بعين الاعتبار تغيرات التقدير والطرق المحاسبية؛
- المادة رقم 43: القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

3- القرار رقم 71 المؤرخ في26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات

الذي يحدد قواعد القياس المحاسبي ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس2009، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، ويحتوي هذا القرار على أربعة أبواب هي:

- **الباب الأول:** قواعد تقييم الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء وإدراجها في الحسابات؛
- **الباب الثاني:** عرض الكشوف المالية؛
- **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وسيرها؛
- **الباب الرابع:** المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح[1].

4- القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي[2]:

- **النشاط التجاري:**
  - رقم الأعمال:10 ملايين دينار
  - عدد المستخدمين:09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل
- **النشاط الإنتاجي والحرفي:**
  - رقم الأعمال:06 ملايين دينار
  - عدد المستخدمين:09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل
- **النشاط الخدماتي والنشاطات الأخرى:**
  - رقم الأعمال:03 ملايين دينار

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في26 جويلية 2008، **المحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات،** المواد 02، 03، 04.

[2] القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية2008، **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة،** المادة 02.

– عدد المستخدمين:09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

5- المرسوم التنفيذي09-110 المؤرخ في2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج[1].

6- التعليمة رقم02 الصادرة بتاريخ2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وقد أكدت هذه التعليمة على بدأ تطبيق هذا النظام إبتداء من01 جانفي 2010.

تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الإنتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأن الكيانات أوقفت حساباتها إستنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب[2]:

– إعداد ميزانية إفتتاحية بتاريخ 01 جانفي2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد؛

– الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي، وعرض تدفقات الخزينة؛

– الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛

– استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛

– إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009؛

– استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛

– التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني ومن جهة الحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي، واختتمت التعليمة بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد، مع ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء أراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

أما فيما يخص ما بعد التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، قام المجلس الوطني للمحاسبة بمجهودات تمثلت في المذكرات المنهجية نوجزها فيما يلي[3]:

المذكرة رقم 02: الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 المتعلقة بالتثبيتات المعنوية،

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في7 افريل2009، **يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، الصادرة في 08 افريل2009، العدد21.

[2]Instruction n02 du 29 octobre2009 portant **premier application du système comptable financier**, 2010.P3.

[3] سايج فايز: **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011 .

المذكرة رقم 03: الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 المتعلقة بالمخزونات،
المذكرة رقم 04: الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011 المتعلقة بالتثبيتات العينية،
المذكرة رقم 05: الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011 المتعلقة بمنافع الموظفين،
المذكرة رقم 06: الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011 المتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال،
المذكرة رقم 07: الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011 المتعلقة بالعقود طويلة الأجل،
المذكرة رقم 08: الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011 المتعلقة بالأصول والخصوم المالية .

المطلب الثاني: طبيعة النظام المحاسبي المالي

منذ البدأ في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر والخروج بخيار تبني نظام محاسبي مالي يستجيب لمتطلبات إقتصاد السوق، ويواكب التغيرات الاقتصادية الحاصلة على مستوى الإقتصاد، كما يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وفتح المجال أمام المستثمرين الأجانب.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي: جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن إنشاء هذا النظام وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية والذي تناول في مادته 03 التعريف الأتي: أن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1]، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية القانونية فإن قانون المحاسبة الجديد عرّف النظام المحاسبي بأنه: نظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها[2].

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن النظام المحاسبي المالي عبارة عن:

- نظام معلومات محاسبي يقوم بتجميع المعلومات معالجتها وإخراجها على شكل كشوف مالية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة يتكون من:
  - ✓ مدخلات تتمثل في معلومات يمكن قياسها عدديا قابلة للقياس النقدي،
  - ✓ معالجة من خلال عمليات التصنيف التقييم والتسجيل،
  - ✓ مخرجات تتمثل في الكشوف المالية.
- نظام معلومات يركز على الجانب المالي أكثر من الجانب المحاسبي.
- نظام لقياس المركز المالي للمؤسسة من خلال الميزانية والأداء المالي لها من خلال جدول تدفقات الخزينة.

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد02 ،04، 05 من القانون07-11 المؤرخ في 27 نوفمبر2007 مجال تطبيق هذا النظام كالتالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية تتضمن القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد74، المادة 03.

[2] كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد06، جامعة الشلف، 2009، ص291.

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

– التعاونيات؛

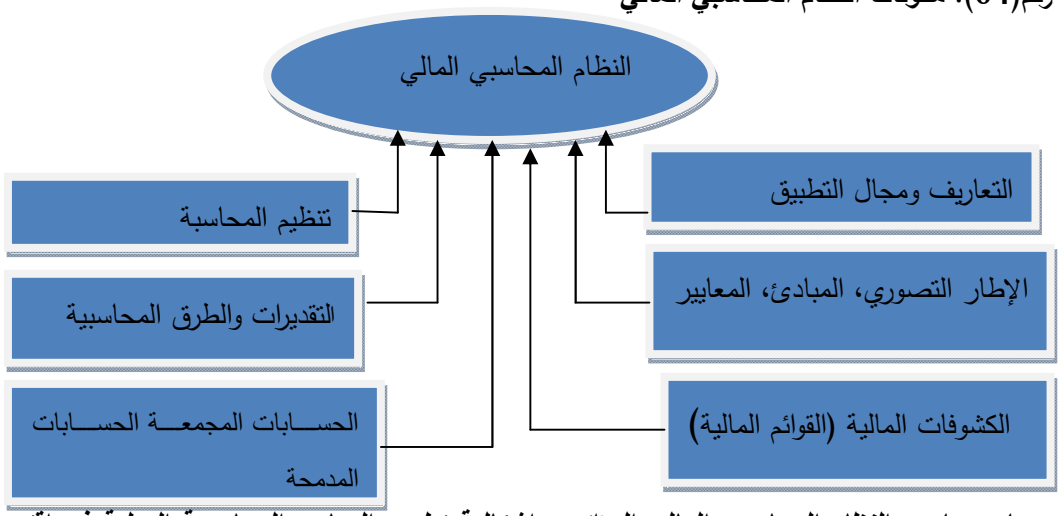
– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

– كل الأشخاص الطبيعين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

– الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين فيمكنها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[1].

3- مكونات النظام المحاسبي المالي: يتكون النظام المحاسبي المالي من إطار تصوري للمحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، والتي سوف نوجزها فيما يلي:

الشكل رقم(04): مكونات النظام المحاسبي المالي



المرجع: مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سبق ذكره، ص 209.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

3-1- بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق: تم التعرض للتعاريف وفق ما تنص عليه المادة 03 من القانون 07-11، و حدّد مجال التطبيق وفقا للمواد 02، 04 و05 من القانون 11/07 والتي تم التعرض لها سابقا؛

3-2- الإطار التصوري: يجب الإشارة هنا إلى أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الاطار المفاهيمي (*Cadre Conceptuel*)، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وقد عرّف على أنه:"دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير المعالجة بموجب معيار أو تفسير".

[1] القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، المواد 2،4،5.

إن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري متوافق إلى حد كبير من حيث المبادئ والفروض والخصائص النوعية للمعلومات، وكذا تعريف مختلف عناصر القوائم المالية من: أصول، خصوم، إيرادات، أعباء وأموال خاصة مع الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لذا سنتطرق إليه بشكل من الإيجاز ونفصل فيه في الفصل الثاني عند عرض الإطار المفاهيمي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة(المادة08)، وهو تحديد كل من:

– قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم الأعباء والنواتج؛

– محتوى الكشوف القوائم المالية وكيفية عرضها.

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم، وقد حددتها المادة (30) من المرسوم التنفيذي156/08، بعدد18 معيارا، ونظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص، فهل هي معايير محددة؟ أم إطار المعايير التي ستحدد لاحقا؟[1]

حيث يتكون الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من:

3-2-1-المبادئ والفرضيات المحاسبية: إن المبادئ والفرضيات المحاسبية التي تم تبنيها وفق النظام المحاسبي المالي مستلهمة من مبادئ وفرضيات الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية والتي سنوجزها فيما يلي:

3-2-1-1- المبادئ المحاسبية: تم اعتماد جملة من المبادئ أهمها:مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الحفاظ على الطرق المحاسبية، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ ثبات وحدة النقد، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الشمولية، مبدأ الصورة الصادقة.

3-2-1-2- الفرضيات المحاسبية: ينص النظام المحاسبي المالي على فرضيتين أساسيتين يجب التقيد بهما عند إعداد القوائم المالية هما:محاسبة الالتزامات ومحاسبة الاستمرارية.

3-2-1-3-تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء: يتضمن النظام المحاسبي المالي تعاريف لمختلف عناصر القوائم المالية وهي نفس التعاريف الموجودة في الإطار المفاهيمي للجنة(IASC)، سنتطرق لها لا حقا في الفصل الثاني.

3-2-1-4- الخصائص النوعية للمعلومات المالية: إن خصائص المعلومات التي يحتويها الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي تتطابق مع الخصائص التي جاء بها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

3-3- تنظيم المحاسبة: إن موضوع تنظيم المحاسبة أخذ أهمية كبيرة من القانون07-11، حيث أن 14 مادة(من المادة 10 إلى المادة 24) خصصت لشرح عملية تنظيم المحاسبة كما يلي[2]:

– المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛

– كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية، وتحوّل العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛

– ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية؛

– ينبغي أن تخضع عناصر الأصول والخصوم للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛

– يجب أن يتم كل تسجيل محاسبي انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛

---

[1] مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سبق ذكره، ص210.

[2] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص23-26.

– يجب على كل مؤسسة أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر ويوميات مساعدة حسب ما تقتضيه حاجة المؤسسة، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة؛

– يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة (10) سنوات على الأقل؛

– يرقم ويؤشر رئيس المحكمة على الدفاتر المحاسبية أين يوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة، وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل على الهوامش؛

– تمسك المؤسسات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحتفظ بها لمدة (10) سنوات إبتداءا من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

– تشتمل القوائم المالية على الميزانية وحسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة والملاحق؛

– تضبط القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛

– كما يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛

– يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛

– يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى إعادة التقييم بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية؛

– لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية القوائم المالية.

3-4- الكشوف المالية: لقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، ماعدا المؤسسات الصغيرة، وهي كالأتي:

– الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.

– ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

3-5- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: ظهرت الحاجة للحسابات المجمعة عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الإستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شئ جديد في المحاسبة، وقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

3-6- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

– تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

– عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.[1]

[1] مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد: **مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

4- دوافع تبني النظام المحاسبي المالي: هناك عدة أسباب دفعت بالجزائر إلى تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية من بين أهم هذه الدوافع ما يلي:

- إنتقال الاقتصاد الجزائري من إقتصاد إشتراكي إلى إقتصاد السوق، وتحول دور الدولة في الميدان الإقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى طرف منظم؛
- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية إستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ضغوطات الهيئات الدولية(صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني؛
- محاولة الجزائر جذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- يستلزم التفتح الإقتصادي، إستعمال معلومات صحيحة، موثقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات[1].
- إفرازات العولمة التي تحتم القيام بتغيرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغيرات يجب أن تكون على مستوى التطورات الإقتصادية وفي إطار معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه المحاسبي الجديد؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع إحتياجات الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر؛
- وجود متعاملين جدد مع المؤشرات الإقتصادية للشركات الجزائرية خاصة بعد فتح الجزائر باب الإستثمار للأجانب، فأصبح المستثمرون على رأس قائمة المستعملين للقوائم المالية[2].

المطلب الثالث:أهداف، أهمية وخصائص النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وبمقتضى القانون 07-11 جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني، وبما أنه نظام مالي للمعلومات المحاسبية فإن له عدة أهداف، أهمية وخصائص نوجزها في الآتي:

1- أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي: يهدف النظام المحاسبي المالي إلى[3]:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

هناك أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومن هذه الأهداف ما يلي[1]:

---

[1] غنية بن حركو: **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص34.

[2] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

[3] ناصر مراد: **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني(دراسة مقارنة)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية(تجارب، آفاق، تحديات)، جامعة الوادي ،17-18 جانفي2010، ص8.

– سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني؛

– قابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي والدولي؛

– ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

– جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل إختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛

–تمكين المؤسسات من الإستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات إستثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى.

2– أهمية النظام المحاسبي المالي: تكمن أهمية النظام المحاسبي فيما يلي[2]:

– يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

– توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛

– يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

– يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرار وتحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

– يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الإستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛

– يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛

– يشجع الإستثمار الأجنبي المباشر نظرا لإستجابته لإحتياجات المستثمرين الأجانب؛

– يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛

– إنسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛

– تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛

– يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛

– يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛

– يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

– يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛

– تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛

---

[1] جودي محمد رمزي: **إصلاح النظام المحاسبي المالي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد06، جامعة بسكرة، 2009، ص83.

[2] ناصر مراد: **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي** الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13–14 ديسمبر 2011.

تتضح جليا مدى أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة وعلى مستوى الإقتصاد، إلا أن هناك بعض الملاحظات تتمثل فيما يلي:

– تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة إقتصاديات الدول المتقدمة وإحتياجات الشركات متعددة الجنسيات، لذلك يجب مراعاة خصوصية الإقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي95% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف هذه المعايير.

– يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجات المستثمرين من خلال معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا إستقلالية القانون الجبائي بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

– يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد إستيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال القياس والإفصاح.

– تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة[1].

بالإضافة إلى ذلك هناك مزايا منتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي:

– يحفز بروز سوق مالية نشطة، حيث يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي بتوفير الثقة في المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسات الجزائرية في قوائمها المالية، مما يشجع الإستثمار في أدواتها المالية؛

– يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في الجامعات، وكذاك التسيير في المؤسسات، بالإرتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

– يعزز من مسار إندماج الجزائر في الإقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة وإقتصاد السوق؛

– يؤدي إلى زيادة دور السوق المالية في الإقتصاد الوطني، ويعمل ذلك على تشجيع الإدخار والخوصصة وإنشاء مؤسسات مساهمة مفيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي لزيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات.

– يشجع الإستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين، سهلة القراءة من المحللين الماليين.

3–خصائص النظام المحاسبي المالي: إن النظام المحاسبي المالي له خصائص تميزه عن المعايير المحاسبية الدولية و خصائص أخرى تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني، ما يختص به النظام المحاسبي المالي عن الممارسة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني نجد[1]:

[1] مداني بن بلغيث: **إشكالية التوحيد المحاسبي(تجربة الجزائر)**، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة، 2002، ص57 .

– أولوية الحقيقة الإقتصادية عن الحقيقة القانونية؛

– طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم: القيمة العادلة؛

– مفاهيم جديدة للأعباء والإيرادات: تغيير طرق الاهتلاكات والمؤونات؛

– إضفاء الصبغة المالية عن المحاسبية وهذا ما يظهر في مخرجات النظام(شكل تقديم القوائم المالية)؛

– إدراج الإستثمارات المالية ضمن التثبيتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛

– التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛

وما يختص به عن المعايير المحاسبية الدولية نجد:

– يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة، كالبنوك والتأمينات والأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة، وتكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم، وهو إجراء تسمح به وليس إجباري وفق المعايير المحاسبية الدولية؛

– نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة، مدونة حسابات وتسجيل العمليات في هذه الحسابات، وهي العناصر التي لم تعالج في المعايير المحاسبية الدولية؛

– تطرق النظام المحاسبي المالي إلى المحاسبة الخاصة بالمؤسسات المصغرة التي يسمح لها بمسك محاسبة ترتكز على حركات الخزينة، بينما معايير المحاسبة الدولية لم تنص على أي إجراء بخصوص هذه المؤسسات.

– معايير المحاسبة الدولية يسهل تطويرها وتحديثها من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تصدر تباعا وتعالج الظروف الجديدة، بينما النظام المحاسبي المالي يكون وقت إعداده يحتوي فقط على نصوص المعايير الصادرة في ذلك الوقت، ويكون الإشكال بالنسبة للمعايير التي تصدر مستقبلا، هل يتم احتواؤها من خلال قوانين أو مراسيم أو يتم إعادة تشكيل النظام المحاسبي المالي،

– يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الإقتصادية بشكل كامل؛

– لم يتطرق النظام المحاسبي المالي للمعلومة المالية المرحلية، المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم34، وكذلك إلى التسديدات بالأسهم المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدوليIFRS2، بالإضافة إلى المعيار الدولي للمعلومة الماليةIFRS8 الخاص بالمعلومة حسب القطاعات.

– يمكن استعمال القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول والخصوم حسب معايير الحاسبة الدولية، بينما وفق النظام المحاسبي المالي لا يمكن القيام بذلك إلا لبعض الأصول والخصوم فقط، مثل الأصول البيولوجية وبعض أنواع الأدوات المالية التي تقيم بالقيمة الحقيقية أو القيمة العادلة.

– لم يبين النظام المحاسبي المالي ما يجب فعله عندما لا تكون شروط التسجيل ضمن الأصول والخصوم محققة بشكل كامل، وتحتاج إلى تحقيق أحداث وعوامل غير مؤكدة في المستقبل، عندما يستحيل مثلا تقدير موثوق بها وإحتمال ضعيف في الحصول على المنافع الإقتصادية للأصل في المستقبل، لكن معايير المحاسبة الدولية أشارت إلى ذلك من خلال المعيار رقم 37 بحيث تعتبر ذلك من الأصول والخصوم المحتملة لا يتم تسجيلها في الميزانية، إلا أنه يجب تقديم التفاصيل اللازمة عنها في الملحق.

---

[1] فاطمة الزهراء عبادي: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

بالإضافة إلى هذه الخصائص التي ينفرد بها النظام المحاسبي المالي هناك خصائص أخرى مشتركة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية وفي نفس الوقت تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها ما يلي[1]:

– يحتوي على إطار تصوري مستمد من النظرة الأنجلوسكسونية؛

– تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛

– يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام إقتصاد السوق والمنافسة، وتوجه وفقه المعلومة بالدرجة الأولى نحو المستثمرين المحليين والدوليين، عكس الذي يتلاءم مع نظام الاقتصاد المختلط أين يتم تقديم معلومات بالدرجة الأولى إلى الدولة للقيام بالتخطيط الإقتصادي وتحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة؛

– إعداد المعايير بالإعتماد على مقاربة تعكس الواقع الإقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛

– تطبيق إجباري لكل المعايير والشروحات؛

– أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛

– إدخال مفهوم القيمة العادلة والتي تعوض التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم وذلك بغية تقدير جيد لذمة المؤسسة؛

– إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف لمعرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛

– تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

نجد أن النظام المحاسبي المالي يتميز بأربعة إستحداثات أساسية جديدة هي[2]:

– اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

– إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإيرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

– التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

– إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

المطلب الرابع: صعوبات ومشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي

بما أن النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير محاسبية ذات خلفية أنجلوسكسونية تختلف جذريا عن المخطط المحاسبي الوطني السابق، فقد كان لذلك انعكاسات كبيرة على البيئة المحاسبية في الجزائر، ترجمت من خلال الصعوبات والمشاكل المتعلقة بالمحاسبة، نوجزها فيما يلي:

1–صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي: عند إعداد المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، كانت الجزائر في ظل الاقتصاد المخطط، وعليه كان الهدف الأساسي من إعداده هو تلبية متطلبات الدولة من المعلومات المحاسبية والمالية وحساب الضرائب، بحيث يعكس المخطط الوطني للمحاسبة القواعد الجبائية التي تريد الدولة تطبيقها، بشكل جعل من المحاسبة ترتكز على نظرة قانونية وجبائية للأحداث والتعاملات، وارتبطت الجباية بالمحاسبة إرتباطا وثيقا، لكن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مبادئ وقواعد ذات خلفية أنجلوسكسونية معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة، من أهم مميزاتها استقلالية وعدم ترابط بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، أي أن القواعد الجبائية يتم إعدادها بشكل منفصل عن القواعد المحاسبية، وهو ما أحدث صعوبة في التوفيق بين القواعد المحاسبية والنظام الجبائي القائم، في ظل العناصر

[1] كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص291.

[2] وزارة المالية، التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 اكتوبر2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي2010**، نوفمبر 2009.

الجديدة والتغيرات الكثيرة التي عرفتها العناصر التي تدخل في حساب النتيجة والضريبة على الأرباح، كالإهتلاك، خسارة القيمة عن التثبيتات، التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد، تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، الإيجار التمويلي، مصاريف البحث والتطوير، الضرائب المؤجلة،...، وبهذا الخصوص فقد نصت المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أي أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، كمثال عن هذا الاختلاف طريقة الإهتلاك تحدد حسب النظام المحاسبي المالي وفق وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل الثابت، بينما تنص المادة174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن يطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات[1].

كما واجه تطبيق النظام المحاسبي المالي:

– عدم ترابط تطبيق النظام المحاسبي المالي وإجراءات تعديل القانون التجاري حيث أن القانون التجاري ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت75 %من رأسمالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشيا، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي؛

– ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام: فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية، ويعود ذلك إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛

– غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها[2]؛

2– اختلاف أهداف المعايير المحاسبية الدولية عن أهداف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)هي معايير موجهة بالأساس للتطبيق في المؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية، وتقدم معلومات مفيدة للمستثمرين في هذه الأسواق، أما في الجزائر فإن أغلب المؤسسات صغيرة ومتوسطة وغير مدرجة بالبورصة، وتختلف إمكانياتها واحتياجاتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المدرجة بالبورصات العالمية، بالإضافة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية وفق إطارها المفاهيمي، تعتبر أن القوائم المالية تهدف بالأساس إلى تلبية احتياجات المستثمرين في المقام الأول، باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة، لكن في الجزائر هناك احتياجات أخرى للمعلومات يجب أخذها بعين الاعتبار لاسيما للدولة وإدارة الضرائب، إضافة إلى تطبيق بعض المعايير المحاسبية والتعقيدات المرتبطة بها يؤدي إلى تحمل تكاليف معتبرة تؤثر على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كتحديد خسارة القيمة مثلا من طرف خبراء مؤهلين وتدقيقها بعد ذلك.

3– صعوبات حساب بعض القيم المطلوبة من المحاسبة الدولية: تجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل غياب سوق مالية فعالة ومتخصصة يتم اللجوء إليها كمرجع لتحديد وحساب بعض القيم، مثل تحديد القيمة العادلة بالنسبة لتقييم الأدوات المالية في نهاية الدورة، أو عند إعادة تقييم التثبيتات، أو تحديد

---

[1] بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور: **المعايير المحاسبي الدولية بين مزايا وصعوبات التطبيق دراسة حالة الجزائر**، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد15، 2016، ص ص67–68.

[2] نور الدين مزياني: **النظام المحاسبي المالي الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، 27–28 أفريل 2009.

فرق الاقتناء عند حدوث عمليات حيازة أو اندماج بين المؤسسات، فضلا عن التكاليف الناتجة عن المتطلبات من الإمكانيات المالية و المادية التي تتحملها المؤسسات من أجل جلب الخبراء الماليين والتقنيين للقيام بمختلف الدراسات لتحديد وتقييم الأصول.

فمثلا خسارة القيمة على التثبيتات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم36، حتى يمكن حسابها إذا وجدت مؤشرات على ذلك، يتم تحديد القيمة القابلة للتحصيل التي تتطلب معرفة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستعمال معدل إستحداث، ويتم إسناد هذا الأمر إلى خبراء في التقييم ويتم مراقبته من مدقق خارجي، وهو ما يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية، ويمكن أن يتم هذا العمل كل سنة سواء بتسجيل خسارة قيمة أو استرجاعها، إضافة إلى صعوبات مرتبطة بالإهتلاك، منها إمكانية إهتلاك أجزاء الأصل الثابت بشكل منفصل، إعادة النظر دوريا في كل من طريقة الإهتلاك، المدة النفعية، والقيمة المتبقية وما ينجر عن ذلك من تعديل في التوقعات والتقديرات، كذلك بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالتثبيتات المعنوية، حيث يجب أن تميز المؤسسة بين مصاريف البحث التي يجب أن تسجل ضمن الأعباء، ومصاريف التطوير التي تسجل ضمن التثبيتات، وتكمن الصعوبة في معرفة تاريخ بداية ونهاية كل مرحلة، وتمييز المشاريع التي يمكن أن تدخل ضمن مرحلة البحث والمشاريع التي تدخل ضمن مرحلة التطوير.

هذا بالإضافة إلى الصعوبات والتعقيدات المرتبطة بمختلف المعايير الأخرى، خاصة التي تعالج الضرائب المؤجلة، الإيجار التمويلي، المزايا الممنوحة للموظفين، المؤونات والأدوات المالية.

4- مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة والتخلي عن مبدأ الحذر: رغم أهمية القيمة العادلة في إعطاء القيمة الحقيقية للأصول في تاريخ إعداد الميزانية، إلا أنها تنطوي على مخاطر عديدة، خاصة بالنسبة للأدوات المالية التي تتغير قيمتها مرارا، فحسب النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسة في نهاية الدورة عندما تقيم بعض أدواتها المالية بالقيمة العادلة(الأصول المالية المحتفظ بها لغرض التعاملات)، فإنه إذا وجد فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم إثبات الفرق وتسجيله محاسبيا كعبء أو كإيراد رغم عدم تحققه، وهو خروج عن مبدأ الحيطة والحذر الذي ينص على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا حدثت فعلا، والمنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، والمشكلة هنا إذا زادت قيمة الأصل المالي في نهاية الدورة تسجل الزيادة كفائض ضمن الإيرادات ويضاف إلى النتيجة رغم عدم تحققه، ويمكن أن تنخفض قيمته في بداية السنة الجديدة، ويصبح الربح المسجل وهميا، لكن ينجر عنه عبئ ضريبي وإمكانية توزيع أرباح، وهو ما يؤثر بدوره على الوضعية المالية، وقد تسهم القيمة العادلة بالتالي في تبخر النتائج وهو أمر ساهم في الأزمة المالية العالمية سنة 2008.

5- غياب سوق مالية فعالة: تختلف البيئة الاقتصادية في الجزائر عن البيئة الدولية من حيث غياب سوق مالية نشطة وفعالة، بالنظر إلى العدد القليل من المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر وقلة حجم التداول بها، وهو ما يؤثر على تحقيق أهداف المعايير المحاسبية الدولية، التي تظهر فعاليتها عندما يتم نشر القوائم المالية بالبورصة، وإفادة المستثمرين المحليين والدوليين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية عن طريق إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المدرجة بالبورصة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تظهر أهمية البورصة كذلك من خلال اللجوء إليها في حساب بعض القيم المطلوبة، منها القيمة العادلة عند تقييم الأدوات المالية في نهاية الدورة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن دول الاتحاد الأوروبي عندما بدأت في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في 01 جانفي 2005، كان ذلك كمرحلة أولى إجباريا فقط على المؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تعد حسابات مجمعة.

6- تكلفة التكوين المستمر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية: على اعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية متوافقة مع الاقتصاد المعاصر، ويتم على إثر ذلك تحيينها باستمرار، بإصدار معايير جديدة أو تعديل بعض المعايير السابقة، فإن ذلك يتطلب تكوينا مستمرا للإطارات المالية والمحاسبية في المؤسسات وتحمل بالتالي تكاليف إضافية، خاصة وأن بداية

تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010، تطلبت تحمل تكاليف تكوين كبيرة سواء في المؤسسات المعنية بالتطبيق أو مهنيي المحاسبة والمكونين في المدارس والجامعات، وكذلك بالنسبة للنظام الجبائي بالنظر للعلاقة القوية بين الجباية والمحاسبة، وذلك حتى يتم تغيير العادات المحاسبية السابقة، التي قد تحتاج إلى وقت طويل من أجل تغييرها عن طريق التكوين المستمر والخبرة المكتسبة في ظل التغيرات والمستجدات التي عرفتها المحاسبة بمبدأ تفوق الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد، الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة...

7- التوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية: في هذا الصدد تطرح إشكالية توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي صدر سنة 2007 على أساس المعايير الصادرة سنة 2004، غير أن المعايير المحاسبية الدولية متطورة باستمرار تماشيا مع الاقتصاد الدولي، فمثلا بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 والانتقادات التي وجهت لهذه المعايير والقيمة العادلة، تمت إعادة النظر في المعايير الخاصة بالأدوات المالية، وإصدار معيار خاص بالقيمة العادلة سنة 2011، لذلك توجد بعض المعايير المحتواة في النظام المحاسبي قد ألغيت أو عدلت أو عوضت بمعايير أخرى جديدة مثل المعيار رقم (IAS14) الذي ألغي سنة 2009، وتم تعويضه ب (IFRS8) والمعيار رقم (IAS31) الذي عوّض بالمعيارين (IFRS11)و(IFRS12) بداية من سنة 2013، كما أنه لا يحتوي على المعايير(IFRS9،IFRS10، IFRS11،IFRS12،IFRS13، IFRS1، IFRS15)، والمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادرة في سنة 2009، إضافة إلى التعديلات والشروحات التي تصدر باستمرار، حتى وإن كان بالإمكان إستدراك أي جديد من خلال إصدار مراسيم رئاسية وتنفيذية، أو من خلال قرارات وتعليمات تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة.

8- كثرة البدائل والخيارات: تتيح المعايير المحاسبية الدولية عدة خيارات بين عدة معالجات محاسبية لعمليات متشابهة، هذه الخيارات قد تجعل من المعلومة المالية غير قابلة للمقارنة، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا توجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين، مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وتكمن المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة، وكأمثلة على ذلك عقارات التوظيف التي تتمثل في تثبيتات عينية مخصصة للتأجير، حسب المعيار (IAS40) يمكن تقييمها بطريقة التكلفة(القيمة الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة)، أو تقييمها وفقا للقيمة العادلة، كذلك بالنسبة للتثبيتات العينية وفقا للمعيار (IAS16) والنظام المحاسبي يتم التقييم بطريقة التكلفة أو إعادة التقييم وتعطي الطريقتين نتائج متباينة، ونفس الأمر مع تكاليف الاقتراض كذلك حسب المعيار (IAS23) يمكن إما تسجيلها ضمن الأعباء أو إضافتها إلى قيمة التثبيت الذي تم الحصول عليه عن طريق الاقتراض[1].

[1] بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور: **المعايير المحاسبية الدولية بين مزايا وصعوبات التطبيق -دراسة حالة الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص68-69.

المبحث الرابع: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية والتي تمثل مخرجات العملية المحاسبية، فهي ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها تعرض معلومات توضح مدى نجاحها وفشلها، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات للأطراف المهتمة بنشاط المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط المؤسسة، وتلتزم المؤسسات بإعداد أربعة قوائم مالية أساسية وهي كالآتي[1]: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية.

1- مفهوم القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها[2]، هناك بعض التعاريف الواردة بخصوص القوائم المالية نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: تعرّف القوائم المالية على أنها المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية، وتعطي صورة لمستخدمي القوائم المالية عن المركز المالي الحالي للمؤسسة، وقوتها الايرادية، وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة، وحتى تؤدي القوائم المالية دورها فإنه من الضروري أن تتصف بالشمول والدقة عند التعبير عن الأنشطة، إضافة إلى الوضوح والبساطة والثبات في استخدام المصطلحات والطرق والإجراءات والسياسات والمبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة[3].

---

[1] طارق عبد العال حماد: **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2010، ط1، ص115.

[2] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط1، ص93.

[3] بالرقي تيجاني، شرشافة إلياس: **مدى ملاءمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشات الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5- 6 ماي 2013.

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

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

يمكن إعطاء تعريف للقوائم المالية على أنها تلك التقارير التي تعكس كل العمليات والأحداث عن طريق التبويب والتلخيص النهائي للبيانات المحاسبية خلال مدة معينة، وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لعرض وإيصال المعلومات إلى مختلف الأطراف لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

2- الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية: لكي تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب أن تراعي في إعدادها مجموعة من الاعتبارات أهمها ما يلي[3]:

- التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح اسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم؛

- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛

- أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتواة في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهنة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات؛

- أن يراعي في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم؛

- أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي؛

- التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها مثل:(الموضوعية، المصداقية، الملاءمة، الشمول، الإفصاح الكافي).

---

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص207.

[2] فالتر ميجس، روبرت ميجس: **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003، ص132.

[3] محمد فيصل مايدة: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص69.

3- أوجه الاختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية: هناك بعض الاختلافات بين التقارير والقوائم المالية نوجزها فيما يلي[1]:

- إن التقارير والقوائم المالية ليست 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 وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك الوضع المالي وأداء المؤسسة، حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي.

- إن مخرجات المحاسبة المالية ليست مقتصرة فقط على المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، فالتقارير المالية هي مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية ولكن كل الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية، 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 والمصروفات...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 تأخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، فهي قد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس 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.

- إن التقارير المالية تعطي معلومات مفصلة عن أعمال المؤسسة وأدائها إضافة إلى توقعات الأداء في المستقبل، يبدأ التقرير عادة بكلمة لرئيس مجلس إدارة الشركة يلخص فيها أبرز ما تم إنجازه في السنة الماضية، ثم يورد بعد ذلك توقعات مستقبلية عامة للمؤسسة في العام القادم، بخلاف القوائم المالية والتي لا تتعدى محتوياتها لغة الأرقام، فإنّ التقارير المالية تشتمل على فصول عدة تحوي نصوصا مطولة وصورا توضيحية تشرح أعمال المؤسسة، وتهدف النصوص المكتوبة في التقرير في جزء منها إلى شرح الأرقام التي تم ذكرها في القوائم المالية التي توضح مستوى أداء الشركة.

[1] سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2015، ص ص5-6.

المطلب الثاني:أهداف القوائم المالية

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أهداف القوائم المالية، في مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الصادرة عام 1978، بعنوان أهداف التقرير المالي لمشروعات الأعمال، وذلك على النحو التالي[1]:

– تقديم معلومات نافعة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم من المستخدمين لأغراض اتخاذ قرارات الاستثمار وقرارات الإقراض والقرارات المماثلة ويجب أن توصف هذه المعلومات بشكل يمكن فهمه بالنسبة لمن يتمتعون بدراية معقولة لنشاط الأعمال والأنشطة الاقتصادية، وتكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.

– توفير معلومات تساعد المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم من المستخدمين على تقييم مقدار، وتوقيت، وعدم التأكد بالنسبة لكل من:

- ✓ متحصلاتهم النقدية المستقبلية من الكبونات أو الفوائد؛
- ✓ متحصلاتهم النقدية المستقبلية من بيع أو استهلاك أو استحقاق الأوراق المالية أو القرض؛

– توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة، الحقوق على هذه الموارد، تأثير المعاملات والأحداث والظروف التي تغير تلك الموارد والحقوق عليها؛

– توفير معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، وعادة ما يستخدم المستثمرين والدائنين معلومات عن الماضي لتساعدهم في تقييم الاحتمالات بالنسبة للمؤسسة في المستقبل؛

– توفير معلومات عن الدخل من العمليات ومكونات هذا الدخل؛

– توفير معلومات عن:

- ✓ مصادر وأوجه إنفاق السيولة بالنسبة للمؤسسة؛
- ✓ الأموال التي تقترضها المؤسسة وسدادها للقروض؛
- ✓ حركة رؤوس الأموال الخاصة(بما في ذلك الكبونات النقدية وأي شكل من توزيعات الموارد إلى المساهمين)؛
- ✓ العوامل الإضافية التي تؤثر على سيولة المؤسسة وقدرتها على الدفع؛

– توفير معلومات عن أداء إدارة المؤسسة لالتزاماتها تجاه المساهمين؛

– توفير معلومات نافعة للإدارة والمديرين لأغراض اتخاذ القرارات.

[1] محمد سليم وهبة: **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، العدد23، 2005، ص7.

يتضح مما سبق أن الأهداف السابقة الذكر ترتكز على: توفير المعلومات التي يحتاجها المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملين لأغراض اتخاذ القرارات، كما أن هناك تأكيد واضح على المعلومات المتعلقة بإيرادات العمليات.

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

– **المادة11** من المرسوم التنفيذي رقم08–156، بعض العناصر المدرجة والتي تعتبر أهدافا للقوائم المالية والمتمثلة فيما يلي:

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

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

– **المادة19** من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 تضمنت أيضا وتحديدا في الفقرة الأولى منها إلى هدف القوائم المالية كما يلي: يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن إحترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان.

كما أشارت الفقرة الأولى من المادة210–5 من القرار رقم 71 المؤرخ في:26 جويلية2008 السالف الذكر والتي جاءت على النحو التالي: "توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة..."

المطلب الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي

تطرق التشريع المحاسبي الجزائري إلى شرح القوائم المالية في الفصل الرابع من القانون07–11 المؤرخ في 15 ذي القعدة1428 الموافق لـ:25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال المواد التالية[1]:

– **المادة 25:** تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: الميزانية، حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتيجة.

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

– **المادة26:** يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية تتضمن القانون رقم 07–11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد74.

- **المادة27:** تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

- **المادة28:** تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

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

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

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

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

- **المادة30:** مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين إقفال السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة الاستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

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

كما تطرق المرسوم التنفيذي رقم08-156 مؤرخ في26 ماي2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى شرح القوائم المالية وذلك من خلال المواد التالية[1]:

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

إذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الإستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

- **المادة 08:** يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية: الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

[1] المرسوم التنفيذي رقم156/08، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07**، مرجع سبق ذكره: ص ص11-13.

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

- **المادة 10:** يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية.

- ✓ يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان
- ✓ كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.
- ✓ لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا.

غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

- **المادة11:** بموجب مبدأ الأهمية النسبية

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

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

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

- يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

- **المادة16:** تقيد في المحاسبة عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

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

- **المادة17:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛

- **المادة18:** تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

- **المادة19:** يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان؛

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

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

كما تطرق القرار المؤرخ في23 رجب1429 الموافق لـ26 جويلية2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها إلى القوائم المالية والتي خصص لها الباب الثاني تحت عنوان عرض الكشوف المالية وهي مدرجة من خلال الفقرات التالية[1]:

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

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

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

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

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

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

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

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

– تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها؛

تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

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

– الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص22–23.

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

– معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

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

– **الفقرة 210–5:** توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

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

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

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

المطلب الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

حتى تفي القوائم المالية بالغرض الذي وجدت لأجله يجب أن تحتوي على معلومات محاسبية تتميز بالجودة، وفيما يلي عرض لمفاهيم الجودة والخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر بالمعلومة المحاسبية.

1– مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: بأنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة[1]، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي.

ترتيباً لما سبق يمكن القول أنّ الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

هناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات تعرف هذه الخصائص بأنّها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي: الملاءمة، والموثوقية ، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة[2].

---

[1] ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا: **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين)**، المؤتمر لدولي التاسع حول الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2009.

[2] رضا إبراهيم صالح: **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، جامعة الإسكندرية، 2009، ص32.

أشار (FASB) إلى أنّ الملاءمة و(الموثوقية) المصداقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار، وأنّ الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل(الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى(الأقل إفادة) هما الملاءمة والمصداقية، مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها[1].

هناك من يرى أنّ جودة المعلومات هي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، وبما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها[2].

2- تقييم جودة المعلومات المحاسبية: تتحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي، أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة / العائد)، إلّا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات.

إنّ المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها، وهناك عوامل تحدد درجة جودة المعلومات المحاسبية للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي[3]:

- **المنفعة** : هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها، كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:
  - ✓ منفعة شكلية: تجانس الشكل مع إحتياجات المستخدم .
  - ✓ منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها.
  - ✓ منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها.
  - ✓ منفعة التقييم(تصحيحية): أهميتها في تقييم القرارات المتخذة .
- **الدقة** : إنّ المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.
- **التنبؤ**: كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأنّ من بين أهم أهداف المعلومة إستخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.
- **الفعالية**: هي العلاقة بين الأهداف والنتائج ، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

---

[1] خليل الرفاعي، نضال الرمحي، محمود جلال: **أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين(دراسة حالة سوق عمان المالي)**، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] خليل إبراهيم رجب الحمداني: **تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية**، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012.

[3] نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد: **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر(النظام المحاسبي الماليscf)**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي الدولي في الجزائر، جامعة ورقلة ، 29-30 نوفمبر 2011، ص315.

-**الكفاءة:** هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها.

إنّ قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنّه إذا لم تؤدي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر[1].

3- خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

لا شك أنّ جودة المعلومة المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية المشكلة لأحد المكونات الأساسية للإطار التصوري للهيئات المهتمة بالمحاسبة، فما هي الخصائص النوعية التي ركزت عليها مختلف الهيئات المهتمة بالمحاسبة وخاصة مجلس معايير المحاسبة الدولية ؟

أصدرت العديد من مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وأهمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية و IASB معايير خاصة تدعم المواصفات النوعية للمعلومات المحاسبية تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لكي تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدميها، وقد حاولت مؤسسات متخصصة تحديد خصائص لجودة المعلومات[2]، فقد نص مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB على ضرورة توفير ميزتين بالمعلومات هما الملاءمة والموثوقية[3] .

تأسس مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB سنة 1973بعد حل هيئة المبادئ المحاسبية (APB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويمثل هذا المجلس جهة مستقلة تخول لها مسؤولية تطوير مبادئ المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية، نشاطا علميا وإنتاجا مميزا بالنسبة للإطار المفاهيمي للمحاسبة، بحيث كللت جهوده بإصدار سبع دراسات تم تقديمها في شكل بيانات وهذا للفترة بين سنة 1973 وسنة 2000 وأهم هذه البيانات:

البيان رقم 02 سنة 1980 ، بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، حيث أوضح فيه أهم الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية لتكون مفيدة[4].

أما عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB _أو لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا_جاء إطاره الفكري الصادر عام 1989م محددا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في أربعة خصائص أساسية(القابلية للفهم، الملاءمة،

---

[1] بوعشة مبارك، بوشوشة هبة: **دور جودة المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات، الفرص، الآفاق"، جامعة الزرقاء الأردن، 5 نوفمبر2009.

[2] أسامة عمر جعارة: **المعلومات المتعلقة معايير محاسبة القيمة العادلة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 29، جامعة الزرقاء الأردن، 2012، ص194.

[3] يوسف محمود جربوع: **مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية القوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد2 ، جامعة غزة،2007، ص521.

[4] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني: **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 -30 نوفمبر 2011.

الموثوقية، القابلية للمقارنة) وجاء متأخرا نوعا ما بحوالي عشر سنوات عن الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB.[1]

فيما يلي إدراج للمفاهيم المتعلقة بمختلف الخصائص:

3-1- القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، لذلك يفترض أنّ لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، وأنّ لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن فإنّه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية، وذلك لأنها ملاءمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية اعتمادا على أرضيات أنه من الصعب جدا فهمها من قبل بعض المستخدمين[2].

3-2- الملاءمة: تعتبر خاصية الملاءمة من أهم الخصائص التي توفر جودة للمعلومات المحاسبية وهي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية[3].

الملاءمة حسب **Guy** إذا كانت المعلومات تسمح للمستخدمين بالتقييم بشكل صحيح للماضي والحاضر والمستقبل، وإذا كان إغفالها يؤثر سلبا على القرارات المتخذة من قبل المستخدم[4].

3-3- الموثوقية: تكون للمعلومات المحاسبية صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول[5]، وتتكون الموثوقية من ثلاثة أجزاء: التحقق، والصدق في التعبير، والحياد[6].

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- ✓ البحث عن الصورة الصادقة؛
- ✓ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني؛
- ✓ الحياد؛
- ✓ الحيطة والحذر؛
- ✓ الشمولية.

---

[1] نوي الحاج: **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد9، الجزائر، 2013، ص 35.

[2] أحمد حلمي جمعة: **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، دار صفا للنشر، عمان، 2010، ط1، ص40.

[3] عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص195.

[4] Guy djongoue: Fiabilité de L'information Comptable Et Gouvernance D'entreprise: **Une Analyse de L'audit Legal Dans Les Entreprises Camerounaises**, Colloque International La Gouvernance: Quelles Pratiques Promouvoir Pour Le Développement Economique De L'afrique, 3 Novembre 2007 - Lille – France.

[5] Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements,paragraph31, Framework (issued 2000) .

[6] The FASB's Conceptual Framework, Framework, CHAPTER7 (issued 2000).

وفيما يلي شرح لهذه المكونات[1]:

- **الصدق في التعبير**: الصدق في التعبير هو وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم المالية، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه، وهناك سبب رئيسي يحد من الصدق في التعبير وهو التحيز وينقسم إلى:
  - تحيز في القياس: مثل استخدام التكلفة التاريخية؛
  - تحيز القائم بعملية القياس.
- **الحياد**: هو عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، أي لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب آخر، كما أن تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد.
- **إمكانية التحقق**:هي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.
- **الحيطة والحذر**: تعني أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بمقدار معقول ودون مبالغة بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تخفيض متعمد للأصول والدخل أو مبالغة مقصودة للالتزامات والمصروفات، حيث تؤدي المبالغة في الحيطة والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية، ذلك أنه حتى في حالة عدم وجود أو الإخفاق في تحقيق الأرباح يجب أن تحدد المؤونات والمخصصات اللازمة، كما يجب الأخذ 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 المغالات[2].
- **تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني**: هذا المفهوم مستمد من المحاسبة الانجلوسكسونية، يسعى للتعبير على أن القواعد المحاسبية للمؤسسة يجب أن تهدف لتحقيق الواقع الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني[3]، 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 فقط، إن جوهر العمليات المالية والأحداث الاقتصادية ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني[4].

---

[1] نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد: **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية- تجربة الجزائر(النظام المحاسبي المالي SCF)**، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] Serge Evraert, Christian Part dit Hauret, Christian Collette: Les **Documents de synthèse : Bilan, comptable De Résultat, Annexe,** E-THEQUE, 2002, P8**.**

[3] Pierre Cabane :**L'essentiel de la finance à l usage des managers**, Eyrolles, 2 Edition, Paris, 2009, P12.

[4] Charlotte Disle, Anne-Marie: **Introduction à la comptabilité cas pratiques**, Dunod, Paris, 2008, P05.

- **الاكتمال:** لكي تكون المعلومة موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن الحدود المادية والتكلفة، حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملاءمتها.

3-4- القابلية للمقارنة: ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء مقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المؤسسة المعنية فيما بين المؤسسات المماثلة، إنّ هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التدني ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها.

تتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية متماثلة من جانب المؤسسات في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع قابلية المقارنة وبالتالي فائدة المعلومات، عند عقد المقارنات لعدة فترات محاسبية[1]، أي 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 مماثلة في المؤسسات والامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، بما فيها الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة[2].

3-5- الثبات: يقصد بالثبات استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة إلى أخرى وفي ظروف متشابهة، وإذا تم تغير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية لا بد من الإفصاح والتبرير عنها كالتغيير المحاسبي الذي ينتج عن تغيير طريقة اهتلاك الأصول أو تسعير المخزون.

المعلومات المحاسبية للمؤسسة القابلة للمقارنة لابد وأن تعد على أساس الثبات في استخدام المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، وهذا ما يضمن بأنّ الأحداث الاقتصادية التي تمت معالجتها حاليا قد تمت معالجتها بالطرق والأساليب المحاسبية التي عالجت بها الأحداث الاقتصادية السابقة والمشابهة لها، وهذا ما يفيد في تجنب الاستنتاجات الخاطئة التي تنتج عن عدم الاتساق والثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية[3].

[1] رضوان حلوة حنان وأخرون: **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص33.

[2] Pasqualini François: **Le Principe de L'image fidèle en droit comptable**, LITEC, Paris, 1992, P55.

[3] حيدر محمد علي بني عطا: **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، دار حامد، عمان،2007 ، ص100.

خلاصة:

تعتبر المحاسبة نظام متكامل للمعلومات، وعلم المحاسبة كنظام للمعلومات يتكون من المدخلات، تشغيل البيانات، المخرجات، وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة من خلال حصر المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاط المؤسسة ومعالجة البيانات لتتحول بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات تخدم أغراض مستخدميها، في الجزائر لعبت المحاسبة دورها من خلال المخطط المحاسبي الوطني PCN في توجيه المعلومات المحاسبية نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة بهيئاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات، وعليه فإن المخطط المحاسبي الوطني أهمل عدة مستعملين للمعلومات المحاسبية والمالية وخصوصا المستثمرين والمقرضين والمساهمين وما يحتاجونه من المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وكان توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق وتشجيع دخول المستثمرين إلى القيام بإصلاحات على المستوى المحاسبي، وقد توجت هذه الإصلاحات بصدور القانون رقم11/07 بتاريخ 25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي التابع للمرجعية المحاسبية الدولية، إلا أن تطبيقه واجه العديد من العوائق والمشكلات من بينها إشكالية تحديد القيمة العادلة، التي تنعكس على قيم عناصر القوائم المالية، هذه الأخيرة التي أضفى عليها النظام المحاسبي المالي قائمتين هما قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير حركة رؤوس الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملاحق.

الفصل الثاني:

الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد:

هنالك من يرجع أسباب التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية أساسا إلى أزمة الكساد العالمية سنة1929، وما خلفته من أثار كارثية على الاقتصاد العالمي وما ترتب عليها من فضائح وعمليات غش وتلاعب في القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، مما أدى لانهيار الأسواق المالية الأمريكية ثم بعد ذلك الأسواق المالية في أنحاء العالم، مما استوجب التفكير في التقليل من الاختلافات المحاسبية، ولعل ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول، طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الظروف التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول، ليظهر بعد ذلك ما يسمى بالتوافق المحاسبي وهو عملية يتم من خلالها تضييق الفجوة أو تقليل الاختلافات الجوهرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر الإمكان، وكانت بدايات ظهور معايير المحاسبية الدولية عندما تم تشكيل مجلس لمعايير المحاسبة الماليةFASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها منذ1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقدت عدة مؤتمرات كان أولها المؤتمر المحاسبي الدولي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، ولاشك أنّ غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة، ونتناول في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: المحاسبة الدولية والاتجاه نحو التوافق الدولي

المبحث الثاني: الإطار النظري لمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

المبحث الأول:المحاسبة الدولية والاتجاه نحو التوافق الدولي

أدى اختلاف الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم إلى اختلاف القوائم المالية الناتجة عن تلك الأنظمة، مما أدى إلى مصادفة المؤسسات التي لها فروع في عدة دول، والمستثمرين الراغبين في تنويع استثماراتهم عالميا وكذلك المؤسسات التي تبحث عن رؤوس الأموال في الأسواق المالية الدولية العديد من المشاكل والصعوبات.

المطلب الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية

تعمل المحاسبة الدولية على إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي، وإيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة، ليظهر التوافق المحاسبي وهو عملية يتم من خلالها تضييق الفجوة أو تقليل الاختلافات الجوهرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر الإمكان.

1- مفهوم المحاسبة الدولية: لا يوجد تعريف متفق عليه دوليا لمفهوم المحاسبة الدولية، حيث يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية في بعض الأحيان للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وفي أحيان أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية في حين هناك من اعتبر المحاسبة الدولية بأنها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية، هذا التباين في تعريفات ومفهوم المحاسبة الدولية أدى إلى تصنيف أربعة أبعاد رئيسية للمحاسبة الدولية هذه الأبعاد هي[1]:

- **المفهوم التاريخي للمحاسبة:** يعبر المفهوم التاريخي عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى.

- **المفهوم العالمي للمحاسبة:** يشتمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إلى أخرى.

- **مفهوم المحاسبة المقارن:** يقوم مفهوم المحاسبة المقارن على أن أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية.

- **المفهوم العملي للمحاسبة:** المفهوم العملي للمحاسبة يعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية.

كما اختزل Qureshi أبعاد المحاسبة الدولية، في ثلاثة مفاهيم عامة للمحاسبة الدولية هي:

[1] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر،2005، ط1، ص14.

- **المحاسبة العالمية:** اعتبر Qureshi أن مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال، فهو يوجه المحاسبة الدولية إلى تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا، والتي تهدف إلى إيجاد معايير كاملة للمبادئ المحاسبية دوليا.

عرّفت المحاسبة الدولية من هذا المنظور على أنها التوافقية التي تسعى إلى إيجاد نظام محاسبي عالمي ومبادئ محاسبية عالمية موحدة، وهذا النوع من المحاسبات يجد التأييد بين القائمين على أسواق المال العالمية ومهنة المحاسبة، وأصدق تعبير عنها جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية كأحد مجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد ركز هذا المفهوم على العناصر التالية[1]:

- توحيد الأسس المحاسبية لتشكل نظام عالمي يمكن أن تتبناه أغلب دول العالم؛
- هدف المحاسبة العالمية تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية لتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية لخدمة المستفيد المباشر وغير المباشر.

بينما Weirich وآخرون (1971)، عرّفوا المحاسبة العالمية في إطار المفهوم الدولي بقولهم: "إن المحاسبة تعتبر نظاما عالميا يمكن إقراره وتطبيقه في كل الدول، ويمكن تأسيس ووضع مبادئ محاسبية مقبولة عالميا على نطاق واسع، كتلك الموجودة في الولايات المتحدة، المبادئ والممارسات يتم تطويرها حتى تكون قابلة للتطبيق في كل الدول".

- **محاسبة الفروع الأجنبية:** يعتبر مفهوم محاسبة الفروع التابعة الأجنبية للمحاسبة الدولية من أضيق وأقدم مجالات المحاسبة الدولية، حيث يشير هذا المفهوم إلى دور محدد أو معين للمحاسبة الدولية يهتم إلى حد كبير بإعداد نظام قوائم مالية فعال، فالمحاسب تحت هذا المفهوم يكون مهتما أساسا بترجمة وتسوية القوائم المالية للشركات أو الفروع[2].

عرّفت المحاسبة الدولية وفق هذا المنظور بأنها أحد فروع المحاسبة التي تختص ببيان وتحليل المشاكل المحاسبية لهذه الشركات مثل ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية إلى عملة الشركة الأم، بالإضافة إلى قياس العمليات المحاسبية الناتجة عن التغيرات في مستويات الأسعار العالمية والضرائب الدولية وأسعار التحويل، وهذا الاتجاه يركز على العناصر التالية[3]:

- بيان الأنشطة المحاسبية السائدة في علاقات الشركات الأم بشركاتها التابعة الأجنبية؛
- تحليل المشكلات المحاسبية المتعلقة بترجمة وتوحيد القوائم المالية الأجنبية؛
- توضيح للمشكلات المحاسبية الخاصة بأسعار التحويل بين الشركات التابعة والشركة الأم.

[1] عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات: **المحاسبة الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ط1، ص24.

[2] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص ص15 -16.

[3] عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص25.

– **المحاسبة الدولية المقارنة:** المحاسبة الدولية وفق هذا المفهوم هي أحد فروع المحاسبة التي تهتم بحصر جميع الطرق والمبادئ والمعايير المحاسبية في مختلف دول العالم وبشكل خاص الأمريكية والأوروبية وتصنيفها بالشكل الذي يستفيد منه مستخدموا المعلومات على مستوى دولي في اتخاذ القرارات الخاصة بهم لتخصيص أموالهم بالشكل الذي يحقق أفضل نتائج ممكنة لهم.

وبناء علىQureshi هذا المفهوم يوجه المحاسبة الدولية إلى دراسة وفهم الاختلافات الدولية للمحاسبة، لتشمل على[1]:

- إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دوليا؛
- فهم المبادئ والطرق المحاسبية لكل دولة على حدى؛
- القدرة على تقييم أثر الاختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية.

مما سبق نستنتج أن المحاسبة الدولية هي مجموعة المعايير الموحدة والمقبولة دوليا والتي تهتم بالمشاكل المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات.

2– التطور التاريخي للمحاسبة الدولية: يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت وتطورت خلالها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين، قبل سنة 1972 وبعد سنة1972 [2]:

– **قبل سنة 1972:** خلال الفترة التي سبقت 1972 كان الاهتمام منصبا حول عقد المؤتمرات والمنتديات والملتقيات الدولية، بهدف تقريب وجهات النظر ومحاولة إزالة أو التقليل من الاختلافات في الممارسات العملية للمحاسبة بين الدول، ومن أهم هذه المؤتمرات:

- مؤتمرات المعهد الأمريكي للمحاسبين(AIA) وعقد أول مؤتمر سنة1949؛
- مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين(UEC)، أول مؤتمر كان سنة1951 وضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛
- مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي أسيا والمحيط الهادي(CAPA)، أول مؤتمر سنة1972.

– **بعد سنة 1972:** أسفرت المؤتمرات الدولية سابقة الذكر عن مرحلة جديدة من مراحل تطور المحاسبة الدولية انبثق عنها ميلاد منظمتين عالميتين، وهذا خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة المنعقد في مدينة سيدني الاسترالية هدفهما الرئيسي العمل على تقليص الاختلاف المحاسبي بين الدول وهما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) والتي انطلقت في عملها سنة 1973.
- لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFRC) وبدأت في مباشرة أعمالها سنة 1977.

[1] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] المرجع نفسه: ص ص21–22.

لتتوالى بعدها ميلاد عدة منظمات ولجان دولية منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول(UNE) ولجنة الاستثمارات الدولية للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1981 وغيرها.

الجدير بالذكر أن سبب التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية ترجع أساسا إلى أزمة الكساد العالمية سنة1929، وما خلفته من أثار كارثية على الاقتصاد العالمي لتتوالى آنذاك الفضائح وعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، مما أدى لانهيار الأسواق المالية الأمريكية ثم بعد ذلك أسواق في أنحاء العالم، واستوجب التفكير في التوحيد المحاسبي، ففي سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل(IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية.

3- أهداف المحاسبة الدولية: للمحاسبة الدولية أهداف تتمثل في الأتي[1]:

- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي؛

- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛

- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول؛

- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة على تطويرها؛

- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق؛

- توفير حلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛

- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

4- أسباب ظهور المحاسبة الدولية: هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تغيرات البيئة المحاسبية وبالتالي ظهور المحاسبة الدولية من أبرز هذه العوامل ما يلي[2]:

- **الأعمال الدولية:** عرّفت الأعمال الدولية بأنها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الإقليمية لأي بلد، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية في بلد معين إلى شركة أو وحدة اقتصادية في بلد آخر، فالخصائص الجديدة للتجارة الدولية أوجدت مجموعة من الأشكال الجديدة للمحاسبة، ومن هنا كان هنالك إجماع شبه عام

[1] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] سعود جايد العامري: **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن،2010، ط1، ص ص 16-18.

بين مؤلفي كتب المحاسبة على أهمية ازدياد الأعمال الدولية بوصفها سبب رئيسي من أجل زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

– **شركات المحاسبة الدولية:** أصبح من الضروري على موظفي شركات المحاسبة أن يتمتعوا بادراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمال المراجعة، الضرائب وخدمات مالية ومعلوماتية أخرى حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، ولهذا كان من الطبيعي جدا أن تكون هذه الشركات في مقدمة من يتحرك على مستوى دولي لمحاولة إيجاد الحلول المتاحة لبعض المشاكل المحاسبية التي تواجهها.

– **أسواق رأس المال العالمية:** لعب ظهور أسواق رأس المال دورا مهما ورئيسيا لزيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، فهي تعتبر مصدرا خارجيا للتمويل المالي، فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة الرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق رأس المال المحلية، ولهذا فإنّ نمو أسواق رأس المال العالمية أعطى أهمية كبيرة لأسواق رأس المال العالمية.

– **البحث العلمي:** تناول العديد من الباحثين حقل المحاسبة الدولية على مختلف المستويات، وقد نتج عن هذه الجهود العلمية توافر العديد من المراجع والبحوث العلمية التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية وكذلك المساهمة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات أثناء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فضلا عن أن هذه الجهود ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية موضوع المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية الدولية والإقليمية ومن ثم إعادة النظر في مناهجها الدراسية التعليمية.

– **الشركات الدولية:** لقد أدى ظهور الشركات الدولية إلى حدوث تغييرات جوهرية في البيئة التقليدية للمحاسبة، وازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات تعقيدا بعد دخول متغيرات أخرى منها اختلاف اللغة والثقافة والعملة النقدية والمستوى التقني والعلمي من بلد لآخر، علاوة على بعض المشاكل المحاسبية الداخلية والخارجية التي طرأت حديثا والتي ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية ومن ثم ازدادت أهميتها.

5– دوافع وأغراض الاهتمام بالمحاسبة الدولية: هناك جملة من الدوافع والأغراض التي دعت إلى زيادة الاهتمام بدراسة المحاسبة الدولية هي[1]:

– الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية التي تهتم بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم بغية التوصل إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والبضائع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والقومية.

– التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين بلدان العالم المختلفة فيما يتعلق بالجوانب الاجتماعية والاقتصادية والثقافية والحضارية والسياسية.

[1] سعود جايد العامري: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص20–21.

– ظهور مشاكل محاسبية على النطاق الدولي نتيجة لزيادة حجم التجارة الدولية والاستثمارات الدولية وظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاقها.

– زيادة اهتمام المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية في العالم بالمحاسبة الدولية وتطبيقاتها بقصد تطوير النظم المحاسبية وبما ينسجم مع التغيرات والمتطلبات اللازمة لمواكبة عصر العولمة.

6– مشاكل المحاسبة الدولية: لا شك أن ممارسة المحاسبة الدولية تواجهها عديد من المشكلات التي تتميز بها لعل أبرزها[1]:

– مشاكل تحويل العملة لاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات أخرى لدولة أخرى؛

– القوائم المالية الموحدة ولا سيما إذا كانت لأحد المؤسسات معاملات دولية وتجارة عالمية في بلاد أخرى تطبق معايير مختلفة؛

– مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد؛

– اختلاف قوانين الضرائب بين دولة وأخرى خاصة عند معاملة المؤسسات الأجنبية الأمر الذي قد يوجد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة؛

– اختلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة بين دولة وأخرى وتباين المعايير المتعارف عليها؛

– مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس ومعايير إعدادها؛

– اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ومدى البيانات ونوعية التقارير التي ترتبط بالمؤسسة؛

– اختلاف مفاهيم وأسس إعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بالمؤسسات الدولية والشركات متعددة الجنسيات؛

– تباين أسس تقييم المؤسسة والتي تعد محل جدل كبير، ولا شك أنه كلما استقرت أسس تقييم أصول والتزامات المؤسسة في الدول المختلفة كلما سهل ذلك وجود معايير محاسبية دولية متعارف عليها؛

– نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجه إعداد معايير محاسبية دولية متفق عليها لتطبيقها على مؤسسات في دول متعددة، حيث يتطلب الأمر حصر الاختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة وموائمتها وتوحيدها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص ص32–33.

المطلب الثاني: الاختلاف في الأنظمة والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم، لقد ثبت في الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل تقارب وتوافق، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تحكم هذه الدول ببعضها، نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ولعل ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول، طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الظروف التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.

1- دلائل وجود اختلافات في تطبيق نظم محاسبية مختلفة: من ابسط الوسائل لتقرير ما إذا كانت هناك أي اختلافات محاسبية تؤثر بشكل مباشر على نتائج البيانات المالية المقدمة ضمن الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية، هي مقارنة نتائج الإفصاح لمؤسسة اقتصادية معينة بين بلدها الأصلي وعدد من الدول ذات نمط نشاطها الاقتصادي والنوعي متشابه مع البلد الأصلي لتلك المؤسسة، ففي مثال أورده كل من الأستاذين نوبيس وباركر عام 2004 في كتابهما تحت عنوان المحاسبة الدولية المقارنة، أشار أن إحدى المؤسسات البريطانية الكبيرة كانت قد حققت أرباحا سنة 2000 تقدر بحدود9.521 مليون باوند إسترليني حسب النظم المحاسبية البريطانية السائدة، ولكن عند تطبيق نفس مجموعة المعاملات لنفس المؤسسة حسب النظم المحاسبية المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية فقد كانت النتائج تحقق أرباح بلغت قيمتها29.707 مليون باوند استرليني أي باختلاف مقداره212 % بالرغم من تطبيق مجموعة مماثلة من المعاملات والأحداث، وفي مجال آخر يشير الأستاذين "نوبيس وباركر" في كتابهما المحاسبة الدولية المقارنة أن نفس المؤسسة في المثال السابق ولكن خلال العام2003 كانت قد حققت أرباحا إجمالية مقدارها 3.036 مليون باوند استرليني عند تطبيق قواعد المحاسبة البريطانية، لكن عند تطبيق قواعد المحاسبة للولايات المتحدة الأمريكية على نفس المؤسسة الاقتصادية كانت الأرباح الإجمالية المتحققة فقط 2.268 مليون باوند إسترليني أي باختلاف مقداره25 %مقارنة بالنظام المطبق في بريطانيا، وحسب مصادر نفس الكتاب المذكور أعلاه فإنّ حقوق ملكية حملة الأسهم كما في 2003/12/31 كانت تقدر ب13.178 مليون دولار أمريكي بموجب القواعد المحاسبية البريطانية، لكن عند تطبيق القواعد المحاسبية المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية فإنّ هذا المبلغ بلغ 33.654مليون دولار أمريكي أي باختلاف بلغت نسبته155%، باختصار شديد يمكن القول أن معالجة البيانات المالية لمؤسسة ما حسب نظامين اقتصاديين مختلفين سوف يؤدي إلى نتائج تختلف اختلافا جوهريا من دولة الأصل مقارنة بالدول الأخرى، وبالنتيجة لا يمكن الاعتماد على تلك النتائج خاصة إذا ما كانت تلك النتائج تتعلق باتخاذ قرار إداري مهم من قبل أحد المستفيدين من تلك البيانات.

في مثال آخر يتعلق بإحدى الشركات الألمانية الغربية(ديلمر بينس) وخاصة عندما أعلنت كأول شركة ألمانية تعلن أسهمها للبيع في بورصة نيويورك للأسهم وذلك في تشرين الأول من عام 1993 فقد تم معادلة حسابات هذه المؤسسة لكي تتلاءم مع تطبيق نظام ممارسة المحاسبة ذات القبول العام السائد في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد كانت النتائج مروعة

خاصة إذا ما علمنا بأنّ مبلغ الأرباح البالغ168 مليون مارك ألماني تحول إلى خسارة مقدارها 949 مليون مارك ألماني، وفي حالة أخرى مماثلة لشركة ألمانية غربية تم إعلان بيع أسهمها في بورصة نيويورك عام 1994 ومن خلال معادلة حساباتها وفق نظام ممارسة المحاسبة ذات القبول العام الأمريكي فإنّ الأرباح التي تحققت والبالغة 1.7 بليون مارك ألماني تحولت إلى خسائر بلغت قيمتها 57 مليون مارك ألماني[1].

من الأمثلة السابقة نجد أن هناك دلائل واضحة عن الاختلافات المصاحبة عند معالجة نفس البيانات المحاسبية وفق أنظمة محاسبية مختلفة، لذا فإنّ هذا الموقف جعل مهمة تبني فكرة إيجاد أسس ومعايير محاسبية دولية موحدة أمر لا مناص عنه.

2- أسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول: إنّ المحاسبة نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتاريخية والتنظيمية، والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة لأخرى، وهذا ما يفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية والتي يمكن ذكرها كما يلي[2]:

- **النظام القانوني:** لمعرفة أثر النظام القانوني على المحاسبة يجب التفرقة بين القانون العرفي أين تكتفي القوانين بتقديم مبادئ عامة، وتترك هامش كبير للاجتهاد في حل النزاعات وهو النظام المعمول به في الدول الانجلوسكسونية، والقانون المكتوب أين تكون القوانين دقيقة جدا حيث تتطرق لكل التفاصيل ولا تترك هامشا كبيرا للاجتهاد والتقدير والتأويل (دول التنظيم الأوروبي القاري).

يفسر هذا الاختلاف في الجانب القانوني الاختلاف في آلية وضع المعايير المحاسبية، حيث تقع هذه المهمة في الدول الانجلوسكسونية على عاتق المنظمات المهنية، وتكتفي الدولة بالإشراف والتأطير فقط، أما في دول المدخل الأوروبي القاري فإنّ القواعد المحاسبية متضمنة في القانون(القانون التجاري مثلا في فرنسا)، وقد قام"SALTER et DOPINIK" سنة 1992 باختبار العلاقة بين الأنظمة القانونية والأنظمة المحاسبية أين أكدا ما سبق.

- **النظام الاقتصادي:** يشمل العامل الاقتصادي مجموعة كبيرة من العناصر أهمها:

- ✓ **نظام تمويل المؤسسات:** في الدول الأنجلوسكسونية الرأسمالية تعتمد المؤسسات في تمويلها على السوق المالي، ونتيجة لذلك تهتم المحاسبة بصفة أساسية بتلبية حاجيات المستثمرين من المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات، أما دول التنظيم الأوروبي القاري فتعتمد في تمويل مؤسساتها على البنوك والمؤسسات المالية، فتوجه المحاسبة اهتماماتها للدائنين وممولي المؤسسة، وكذا المحاسبة الوطنية.

[1] إبراهيم جابر السيد: **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ط1، ص ص49-50.

[2] شعيب حمزة، غاليب عمر: **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية**، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

- ✓ **الجباية:** تؤثر الجباية على التطبيقات المحاسبية في دول النموذج الأوروبي القاري أكثر من الدول الأنجلوسكسونية، حيث يتم التسجيل المحاسبي في المجموعة الأولى وفق القواعد الجبائية بينما في المجموعة الثانية هناك فرق بين النتيجتين المحاسبية والجبائية.
- ✓ **التضخم:** يظهر أثر التضخم أساسا في طرق التقييم، فالدول التي يرتفع فيها معدل التضخم تفضل القيام بإعادة تقييم الأصول، أما الدول الأقل تضخما فتستعمل التقييم وفق التكلفة التاريخية.
- ✓ **حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية:** فعدد الشركات متعددة الجنسيات في دولة ما له تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية بها(معالجة عمليات الاستيراد والتصدير، الصرف الأجنبي، ترجمة العمليات والقوائم المالية، القوائم المالية الموحدة والضرائب على المداخيل الخارجية).
- ✓ **الروابط والعلاقات الاقتصادية بين الدول:** يظهر تأثيرها منطقيا على التطبيقات المحاسبية، حيث توجد العديد من الدول المتكتلة والمتعاونة التي تتبنى نفس النموذج المحاسبي مثل الاتحاد الأوروبي إضافة إلى تأثير الدول الاستعمارية.
- ✓ **التنمية الاقتصادية:** فالدول الأقل نموا اقتصاديا تكون حاجتها إلى أنظمة محاسبية معقدة أقل نسبيا من حاجة الدول ذات المستويات المرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة.
- ✓ **طبيعة النظام الاقتصادي:** يجب الإشارة إلى أن طبيعة النظام الاقتصادي يؤثر على أهداف المحاسبة ووظائفها، فالنظام الرأسمالي يقوم على اقتصاديات السوق الحر حيث لا يسمح بتدخل القيود والمحددات السياسية أو العقائد الاجتماعية في التفاعل الطبيعي للقوى الاقتصادية(النظرية التي تبنى عليه تتميز بعدم الواقعية)، وهذا ما يتطلب نظام محاسبي أكثر ديناميكية يوفر المعلومات التي تكفل المعرفة التامة لأفراد المجتمع بكل المتغيرات الاقتصادية، أما النظام الاشتراكي فهو يقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، ويهدف من وراء ذلك إلى استغلال هذه الوسائل في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة بطريقة تتماشى مع أهداف المجتمع، وإشباع رغبات أفراده لبناء أساس اقتصادي يكفل للمجتمع التقدم والنمو، وهذا ما يتطلب نظام محاسبي أقل مرونة وديناميكية يوفر للدولة المعلومات عن برامجها وأنشطتها الاقتصادية المبنية على التخطيط.

– **النظام السياسي:** يقول البلقاوي في هذا الشأن أن القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقد لحرية المجتمع، وهذا أمر يمكن أن يعيق إلى حد ما تطور مهنة المحاسبة، حيث تصبح عملية إصدار معايير المحاسبة ذات طابع سياسي بحت لا تأخذ بعين الاعتبار متطلبات الأداء الجيد لوظائف المحاسبة وتحقيق أهدافها في إطار النشاط الاقتصادي.

– **المحاسبة المهنية:** إن حجم وعمر المحاسبة المهنية يمثلان عاملين من العوامل التي تظهر الاختلافات المحاسبية بين الدول، إضافة إلى قوة وتأثير المنظمات المهنية بالدولة(حيث تزدهر المحاسبة المهنية غالبا وتنشط بالدول الرأسمالية، بينما يكون دورها محدود في الدول الاشتراكية ذات المركزية في اتخاذ القرارات).

– **مستوى التعليم:** هناك ارتباط مباشر بين مستوى التعليم الذي يتحصل عليه مواطنو الدولة، وتطبيقات التقرير المالي المحاسبي بهذه الدولة، لذا يجب التأكيد على أن تدني مستوى التعليم يجعل من الصعب التحكم في الأنظمة المحاسبية المعقدة وتطبيقاتها.

– **العوامل الثقافية:** في نهاية الثمانينات من القرن الماضي برزت الثقافة كأحد أهم العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة، وفي هذا الشأن تم تحديد أربعة أبعاد تقوم عليها أي ثقافة(وذلك في دراسة عملية اشتملت على أكثر من 117000 استبيان وزعت داخل أكثر من67 دولة) تتمثل في:

– الفردية مقابل الجماعية(الأهمية التي يعطيها الفرد لمصلحته الشخصية مقارنة بالمصلحة الجماعية للمجموعة التي ينتمي إليها)؛

– فروقات السلطة (أي الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم فيما يتعلق بالمساواة في السلطة أو القوة الموزعة بينهم)؛

– درجة تجنب عدم التأكد(أي الدرجة التي يشعر فيها أفراد المجتمع بالارتياح لحالات الغموض وعدم التأكد)؛

– الذكورة مقابل الأنوثة.

– **القيم الدينية:** يظهر جليا الاختلاف بين النظام الاقتصادي الإسلامي وغيره من النظم الاقتصادية الغربية والشرقية، حيث أن المحاسبة في الإسلام تستمد قواعدها وأسسها من نصوص القران الكريم والسنة النبوية الشريفة، ولا تعتمد على أراء المفكرين واجتهاداتهم بالدرجة الأولى، كما أن المحاسبة الإسلامية موجودة لغرض المجتمع، أما الأعراف الغربية فيقوم وجودها من أجل الوحدة الاقتصادية، ويمكن إظهار بعض آثار الدين الإسلامي على المحاسبة في: محاسبة الزكاة، تحريم التعامل بالربا، محاسبة المسؤولية والمسؤولية الاجتماعية حيث تقوم الأنشطة الإسلامية على المسؤولية المشتركة والعدالة بين الشركاء.

3– المشاكل والصعوبات الناتجة عن الاختلاف المحاسبي بين الدول: أدى اختلاف الأنظمة المحاسبية عبر دول العالم إلى اختلاف القوائم المالية الناتجة عن تلك الأنظمة، مما أدى إلى مصادفة المؤسسات التي لها فروع في عدة دول، والمستثمرين الراغبين في تنويع استثماراتهم عالميا وكذلك المؤسسات التي تبحث عن رؤوس الأموال في الأسواق المالية الدولية العديد من المشاكل والصعوبات نذكر منها ما يلي[1]:

– **مشكلة إعداد القوائم المالية المجمعة:** واجهت المؤسسات التي لها فروع وشركات تابعة في دول أخرى، مشكلة إعداد قوائمها المالية المجمعة، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها عليه الدولة التي يكون موجودا فيها، وعلى

[1] ثناء القباني: **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص150–151.

المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لمجموع فروعها إلى قوائم معدة وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الذي تتبع له المؤسسة الأم ويقع فيها مقره؛

– **مشكلة مقارنة المعلومات المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة:** لقي المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم في عدة دول مشكلة مقارنة المعلومات المالية الناتجة عن أنظمة محاسبية مختلفة وذلك لعدم تجانس المعلومات المحاسبية والمالية الموجهة للمستعملين، مما يقلل من فرص الاستثمار ؛

– **صعوبة البحث عن رؤوس الأموال خارج الأسواق المحلية:** تسعى بعض المؤسسات إلى التوجه نحو الأسواق الخارجية للاستثمار بالبورصات العالمية، وهذا يتطلب منها إعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة في البلد الذي ترغب بالاستثمار فيه، بسبب متطلبات الهيئات المنظمة للأسواق المالية التي تسعى من خلالها إلى حماية المستثمرين فيها، ويعتبر ذلك مكلفا لهذه المؤسسات في غالب الأحيان، خاصة عند الدخول إلى أسواق وبورصات متطورة.

4– أشكال الاختلاف المحاسبي: من أهم أشكال الاختلاف أهمية، ما تعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة، الذي يختلف من دولة لأخرى تبعا لخصوصياتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، أهم أشكال الاختلاف وقياسها من خلال النموذج المحاسبي الفرانكفوني؛ النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني هي[1]:

– **سياسة الإخبار:** ترتبط سياسة الإخبار ارتباطا وثيقا بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإنّ سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال، لذلك فإنّ الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فإنّ دول النموذج الأنجلوسكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإنّ المعلومة المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الثاني فإنّها تساعد وتخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

– **القياس المحاسبي:** خاصة ما تعلق بقياس النتيجة المحاسبية، فإنّ المحاسبة حسب النموذج الأول تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الثاني من خلال الإمداد بالقوائم المالية إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها.

– **قياس النتيجة:** يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة لدول النموذج الأول(الفرانكفوني)، هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة، عملا بمبدأ الحيطة والحذر الذي تتميز به المحاسبة، وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية وضمان حقوق الدائنين، بل كذلك في التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة

[1] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 117.

بسبب تغير حصص الاهتلاك والمؤونات، ويعرف هذا الشكل انتشارا واسعا في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دورا اجتماعيا(التشغيل، الاشتراكات الاجتماعية)، بينما في دول النموذج الثاني(الأنجلو سكسوني) فإنّ تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

5- طرق تجاوز الاختلاف: يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية، إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول، ويختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي، خاصة الدخول للأسواق المالية، ونتيجة لذلك وفي ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنّه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال وهذا من خلال[1]:

- **الاعتراف المتبادل:** يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئة مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل)، مما لهذا الشكل من آثار ايجابية على الشركات نتيجة تجنيبها مصاريف وأعباء إضافية تنتج من إعادة معالجة الحسابات إلا أن حدودها الأساسية تتمثل في الخلل الذي قد يحدث عند قياس أداء الشركات الوطنية والأجنبية خصوصا إذا كان التباين في الأنظمة المحاسبية للدولتين قوي الدلالة، كأن يتم القبول بقواعد محاسبية لدولة صغيرة كمكافئ للقواعد المحاسبية المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية.

- **الاعتراف المتبادل المعياري:** إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضيف مفهوم جديد هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض، وبالرغم من أن هذه الطريقة لا تخل بخاصية المقارنة التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات طبقا للمعايير الوطنية، إلا أن اعتمادها يطرح عدة تساؤلات حول طبيعة جداول التحول، شكلها ومحتواها ومدى توافقها.

- **التوافق المحاسبي الدولي:** يقصد به الاحتكام إلى جملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل:

- المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول؛

[1] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص118-119.

– الممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

مع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنّه يطرح عدة استفهامات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضافر للإمكانيات المادية والبشرية.

المطلب الثالث: الأنظمة المحاسبية السائدة على المستوى الدولي

أهم الأنظمة المحاسبية التي يمكن تمييزها على المستوى الدولي هي النموذج المحاسبي الانجلوسكسوني الأمريكي والنموذج المحاسبي الأوروبي القاري، نتطرق إلى كل نموذج مع تقديم الملامح الرئيسية للنموذج المحاسبي الأوروبي والنموذج المحاسبي الأمريكي.

1– النموذج المحاسبي الأمريكي: أو النموذج الأنجلو سكسوني الذي يعتمد على استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموما "مبادئ المحاسبة المقبولة عموما"GAAP-US " تتبع هذا النموذج البلدان التي ثقافتها المحاسبية موجهة نحو الممارسة التطبيقية[1]؛ أهم الدول التي تتبع هذه المرجعية، بريطانيا، كندا، الو م أ، ايرلندا، هولندا، استراليا[2]، تشتمل مبادئ المحاسبة المقبولة عموما "GAAP-US" على:

– معايير المحاسبة المالية (–SFAS-)؛

– مفاهيم المحاسبة المالية(-SFAC -)؛

– تفسيرات أو تمديدات للمعايير المحاسبية المالية (Interprétation)؛

– بالإضافة إلى نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مترابطة ببعضها البعض يدعى الإطار التصوري (Framwork).

فقد بدأ التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1887 تاريخ إنشاء المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين(AICPA) الذي نشر الكثير من التوصيات والتفسيرات في مجال المحاسبة، وفي أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، أنشأت السلطات الأمريكية هيئة تداول الأوراق المالية(SEC) 1933 بغرض ضبط السوق المالية الأمريكية وإرجاع الثقة للمستثمرين، وأوكلت مهمة إصدار المعايير المحاسبية للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين(AICPA)، الذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما(-US-GAAP)، وفي سنة 1973 اسند المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA) بدوره مهمة إصدار المعايير المحاسبية المقبولة عموما إلى مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) الذي

[1] Pascal barneto: **normes IFRS application aux états financiers**, Dunod, 2e édition, Paris, 2006, P5.

[2] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص122.

أنشأ في نفس السنة وأوكلت له مهمة التوحيد والتنظيم المحاسبيين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث نشر مجموعة من النصوص المكونة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي من بينها معايير المحاسبة المالية(SFAS) التي يفوق عددها حاليا158 معيار، كما نشر الإطار التصوري الذي ترتكز عليه تلك المعايير سنة1986[1].

1-1- خصائص النموذج الأمريكي: أو ما يعرف بالنموذج الأنجلوسكسوني فخلافا للنموذج القاري حيث التمويل المصرفي يميز البيئة المالية، فالنمط المهيمن للحكم في البلدان التي لديها نظام المحاسبة ما يسمى "الأنجلو سكسون" هو السوق، وهذا الأخير يوفر التمويل للمؤسسات، السمة الأولى لهذا النموذج المحاسبي هو أن المعلومات المالية المنتجة بمثابة قاعدة صنع القرار للمساهمين والمستثمرين الناشطين في الأسواق المالية وهم المستفيدين المتميزين، ولا تتدخل الدولة، بالتالي لهم الأولوية للاستفادة من البيانات المحاسبية، مما يؤدي إلى فصل بين القواعد الضريبية و / أو المجاميع واللوائح الاقتصادية الكلية والمحاسبية، ومع ذلك يجب عليها تصميم إطار تنظيمي يضمن الأداء السليم للسوق[2].

السمة الثانية للنموذج الأنجلوسكسوني هي وجود إطار مفاهيمي الذي يشكل الأساس النظري الذي يحدد فلسفة نموذج المحاسبة، والتي يتم استنباطها من المعايير المحاسبية، هذه الخاصية من هذا النموذج المحاسبي مهمة جدا لأنها لا تضيق على المحاسبين في إطار تنظيمي صارم، تعطيهم هامش من السلطة التقديرية، وهنا الفلسفة العامة التي يحددها الإطار المفاهيمي من حيث الأهداف والمبادئ.

السمة الثالثة من نموذج "الأنجلو ساكسون"، الذي يشكل الفرق الرئيسي مع النموذج القاري، أنّ النموذج هو نموذج التقييم ويستند هذا الأخير إلى حقيقة أن المؤسسة ينظر إليها كأداة إنتاج وليس ككيان قانوني، لذلك ينبغي أن تعكس المعلومات التي تقدمها المحاسبة درجة كفاءة أداة الإنتاج هذه ، وكما أن المؤسسة تنشط في سوق مالية ديناميكية، فإنّ طريقة التقييم المفضلة هي "القيمة العادلة"، من وجهة النظر هذه فإنّ معايير التقارير المالية الدولية IFRS7،IFRS9 تقترح القيمة العادلة كطريقة لتقييم الأدوات المالية[3].

هذا التصور للمؤسسة كأداة إنتاج، تؤثر على عرض الميزانية العمومية، إذ أنها يجب أن تعكس الواقع

الاقتصادي وليس فقط المظهر القانوني.

2- النموذج المحاسبي الأوروبي: أو ما يعرف بنموذج أوروبا القارية واليابان، تتبع هذا النموذج البلدان التي تكون ثقافتها المحاسبية تعتمد على اللوائح أو القانون[4]، أهم الدول التي تتبع هذه المرجعية ألمانيا، فرنسا، بلجيكا، اليونان، ايطاليا، الدول الإفريقية الفرانكفونية، دول المغرب العربي وبعض الدول الآسيوية مثل اليابان[1].

[1] Stéphan Brun: **L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, 2006, P20.
[2]Alexis Ngantchou : Le Système Comptable OHADA : **Une réconciliation des modèles « européen continental » et «anglo-saxon » ?,** comptabilité- contrôle-audit, France, 2009, P10.
[3] Alexis Ngantchou , Idem, P10.
[4] Pascal barneto , Op-Cit, P5.

يتمثل النموذج المحاسبي الأوروبي في التوجيهية الرابعة والتوجيهية السابعة التي غطت وأطرت لمدة طويلة القانون المحاسبي للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي[2]، فهي تفرض على الدول الأعضاء بلوغ هدف معين وتترك لهم اختيار الوسائل اللازمة لذلك، والتوجيهتين لا ترتكز على إطار تصوري، فالتوحيد المحاسبي في أوروبا هو نتيجة العمل والتفكير من جانب البلدان الرئيسية واعتمد الاتحاد الأوروبي على هذا العمل في نشر مختلف اللوائح والتوجيهات، وفي وقت لاحق فإنّ إعلان الاتحاد الأوروبي عن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمرجع أوروبي يؤكد على الصعوبات التي تواجه الهيئة الاتحادية لتحقيق توافق الآراء والمواءمة، وقد بدأ الاتحاد الأوروبي بدء عملية تنسيق محاسبي بإصدار توجيهيتين[3]:

- **التوجيهية الرابعة المتعلقة بالحسابات الفردية:** تم اعتماد التوجيهية الرابعة في 1978/07/25 وكان الهدف الأساسي لهذه التوجيهية(من خلال موادها 62) هو العمل على ضمان المقارنة والتوافق والانسجام في المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الأموال الأوروبية، دون الاهتمام بتوحيد القواعد المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه المعلومات، مع إقرارها بإمكانية اعتماد الخيارات التي شكلت بدورها مصادر للاختلاف في الممارسات المحاسبية حيث لم تسمح بمقارنة الأداء بين المؤسسات.

- **التوجيهية السابعة المتعلقة بالحسابات المجمعة:** تم اعتماد التوجيهية السابعة في 1983/06/13 وكانت تهدف من(خلال موادها 51) إلى إلزام الشركات المشكلة لمجمعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمعة، وحددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط الاندماج، إضافة لطرق الاندماج والمعلومات المكملة التي يجب إدراجها في الملاحق، وكسابقتها فتحت هذه التوجيهية المجال أمام تباين الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال الاندماج نتيجة لاعتماد الخيارات.

2-1- خصائص النموذج الأوروبي: وفقا للنموذج المحاسبي الأوروبي والمعروفة باسم "النموذج القاري"، والمعروفة أساسا في فرنسا وألمانيا، فإنّ المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها الشركات يجب أن تخدم وفقا لهذا النموذج الدائنين أولا، وفي البلدان التي تتبع هذا النموذج فإنّ للدولة دور مركزي فهي لا تتدخل فقط لمراقبة خلق الثروة، ولكن تتدخل كذلك لتوزيعها على المستوى الوطني، لذلك يجب على الدولة أن يكون لديها معلومات موثوقة وكاملة من المؤسسات لأنه يمكن أن تلعب دور منظم السوق لذلك في هذه البلدان يحل المخطط المحاسبي محل الإطار المفاهيمي المحاسبي[4].

---

[1] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ، مرجع سبق ذكره، ص122.

[2] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص121.

[3] Pascal barneto: **normes IFRS**, Op-Cit, P13.

[4] Faiza Benikhlef, Abdelwahab B elhaddad: Le **système comptable et financier algérien: entre modèle continental et modèle a-saxon**, Alger : HEC d'Alger, P 168-178.

الفرق بين الإطار المفاهيمي المحاسبي والمخطط المحاسبي يكمن في حقيقة أن هذا الأخير يتميز بالصلابة الجد عالية المفروضة على عملية المحاسبة، و يجب على المؤسسات الامتثال لمعالجات وقواعد تشغيل الحسابات المنصوص عليها في المخطط المحاسبي[1].

النظام المرجعي القاري الذي تم تطويره في البلدان حيث تلعب البنوك والدولة دورا هاما في الحياة الاقتصادية يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الإعلامية لمجموعة أوسع من الأطراف أصحاب المصلحة[2].

كما لعبت البنوك دائما دورا هاما في تمويل المؤسسات هذه العلاقات المتميزة تسمح لهم بالحصول على معلومات غنية ومفصلة عن المؤسسات، فالمحاسبة لها دور حساب الدخل الخاضع للضريبة دون التمسك بأكبر قدر ممكن من الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكن من خلال تبني رؤية حذرة جدا.

وأخيرا، في النموذج القاري ينظر إلى المؤسسة على أنّها شخص اعتباري أكثر من أنها أداة للإنتاج، ويرجع ذلك إلى الاعتبارات القانونية، مما سيؤثر بدوره على عرض الميزانية العمومية، وهذا الأخير لا يعطي الصورة الصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، ولكن دورها يقتصر على تصوير الذمة المالية للمؤسسة في لحظة معينة[3].

الجدول رقم (01): يمثل الاختلافات في الفلسفة والمبادئ المحاسبية للنموذجين الأوروبي والأمريكي

	الثقافة الأوروبية واليابانية	**الثقافة الأنجلوسكسونية**
الهدف الرئيسي من المعلومات	إبلاغ جميع فئات المستخدمين وحماية الدائنين أولا وقبل كل شيء (ألمانيا واليابان)	إبلاغ المساهمين والأسواق المالية
من هو المعني بالمبادئ المحاسبية	تنطبق اللوائح المحاسبية على جميع الشركات...	الشركات المدرجة فقط (الولايات المتحدة)
التسلسل الهرمي في التمويل	رأس المال <الديون – مبدأ الحيطة	دين الأسهم – مبدأ الصورة الصادقة
الربط مع التشريعات	– تكييف المحاسبة للضرائب – تأثير قانون الضرائب (فرنسا وإسبانيا وإيطاليا) والقانون التجاري (ألمانيا) – النتائج المنشورة خاضعة للضريبة أساسا (ألمانيا، فرنسا)...	– الاستقلال بين المحاسبة والضرائب – تخضع المعلومات المالية والإقرار الضريبي لقواعد مختلفة (أستراليا والولايات المتحدة وكندا)
التوجيهات المقدمة من قبل المعايير الوطنية	–لا توجد معايير دقيقة لأنشطة معينة وخطوط عرض عالية لتسجيل بعض المعاملات (ألمانيا،	– معايير دقيقة تغطي جميع المعاملات والأنشطة (الولايات المتحدة)....

[1] Alexis Ngantchou, Op-Cit, P11.
[2] Bernard Colasse: « **La guerre des normes comptables n'aura pas lieu** », Sociétal, n°37, 3ème trimestre, 2002, P 89.
[3] Faiza Benikhlef, Abdelwahab B elhaddad: Le **système comptable et financier algérien: entre modèle continental et modèle a-saxon**, Op-Cit, P 168-178.

	اليابان)	
شفافية	– تجميع العديد من الوظائف عدد قليل من الملاحظات التفسيرية على الطرق وإعادة المعالجة (ألمانيا وفرنسا واليابان وسويسرا)..	– ملاحظات مفصلة والتعليق: – الخيارات وتطبيقات المحاسبة وطرق التقييم (أستراليا والولايات المتحدة وكندا) – تجميع العديد من الوظائف عدد قليل من الملاحظات التفسيرية على الطرق وإعادة المعالجة (ألمانيا وفرنسا واليابان وسويسرا)

Source : Pascal barneto, **normes IFRS** , Op-Cit, P5

المطلب الرابع:الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي

يتعرض الأدب المحاسبي لمصطلحات كالتوافق والتنسيق والتوحيد وأن التوافق هو أكثر المصطلحات انتشارا عندما يتم الحديث عن معايير المحاسبة الدولية، وموضوع التوافق المحاسبي بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة وهي التماثل أو التوحيد والمعايرة والتوافق.

1- مفهوم وطبيعة التوافق: في هذا المجال ظهرت الكثير من الدراسات والبحوث التي تسعى إلى تقليص فجوة الاختلاف بين النظم المحاسبية الدولية، بهدف الوصول إلى أسس إعداد قوائم مالية قابلة للفهم من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول العالم، وقد استخدمت العديد من المصطلحات استخدمت في كثير من الأحيان كمترادفات دون التمييز بينها ومن بين هذه المفاهيم: التوافق، المعايرة والتوحيد، وتتجلى علاقة التداخل والاتصال بين هذه المفاهيم في أنها جميعا تسعى إلى نفس الغرض وهو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية وعلى مستوى دولي من أجل الحد من مشاكل تنوع هذه الأنظمة واختلافها، لكن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر، كما أن كل مفهوم يمثل مستوى معين من هذا التجانس، سندرج هذه المفاهيم فيما يلي:

1-1- التوافق المحاسبي Accounting Harmonisation: عرّفه (Arpan, et al,1982) على أنّه "إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض"[1]. كما عرّفه كل من(Parker &Nobes) على أنه "عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات"[2]، تجدر الإشارة هنا أن (Parker &Nobes) ينتميان إلى الفئة التي لا تنظر إلى التوافق على أنّه محاولة قوية لتنظيم الممارسات المحاسبية في العالم بل تعتبره مجرد عملية تهدف إلى الاختيار بين الممارسات المحاسبية الموجودة[3].

[1] تيقاوي العربي: **النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) ومعايير المراجعة الدولية (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص9.

[2] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص269.

[3] Elena Barbu :**Tracing the évolution of research on international Accounting Harmonisation**, document de recherche N°:2004-03, log-IAE D'Orléans, P 05.

كما عرّف برنارد كولاس(Collasse Bernard) التوافق المحاسبي على أنّه" مسار مؤسساتي (Institutionnel Processus) يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية بين الدول، وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة[1]، فهو يرى أن التوافق المحاسبي عملية تسمح بوجود تنوع في الممارسات المحاسبية مع تحديد جوانب التقارب بينها، ويعتبر كولاس التوافق شكل من أشكال التوحيد وخطوة أولى مؤدية إليه وأنّه أقل إلزامية من التوحيد[2].

كذلك يشير التوافق المحاسبي إلى جهود موجهة نحو تقليص الاختلافات بين النظم المحاسبية وتشجيع ودعم استخدام طرائق متشابهة، موحدة واضحة، وأن استخدام أو توظيف الطرائق والقواعد المحاسبية نفسها سيسهم في تحسين القدرة على المقارنة بين التقارير المالية[3].

كما يقصد بالتوافق المحاسبي الدولي الاحتكام إلى جملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات[4].

يتضمن التوافق المحاسبي[5]:

- المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والافصاح؛

- الافصاحات التي تقوم بها المؤسسات التي تتداول أسهمها للجمهور العام والتسجيل بالبورصة؛

- معايير المراجع.

فالمقصود بالتوافق هو التقليل من الفروقات والاختلافات وتخفيف التنوع والاختلاف في الإجراءات وتضييق مجال الاختيار بين السياسات والممارسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

كما يهدف إلى إزالة التناقضات غير المبررة والقائمة بين قواعد القياس والإفصاح التي تشملها المعايير المحاسبية.

1-2- المعايرة المحاسبية Standardization Accounting: المعايرة توصف بأنّها عملية جامدة وصارمة، حيث أنها قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة في كافة المواقف، وبالتالي هي أكثر صعوبة في التطبيق على

[1] Bernard Collasse; **harmonisation comptable internationale,** Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et d'audit, Economica, paris, 2000, P757.

[2] Bernard Collasse; **harmonisation comptable internationale De la résistible Ascension de L'IASC/IASB,** N74, mars2004, P31.

[3] إنعام محسن غدير الموسوي : **تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية من منظور مستخدمي المعلومات:** دراسة تحليلية للمصارف الأهلية العاملة في محافظة النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد36، جامعة الكوفة ،2015، ص399.

[4] مداني بن بلغيث: **التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد4، جامعة ورقلة، 2006، ص117.

[5] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص373.

المستوى الدولي، فهي مجرد عملية يتم من خلالها الحركة في اتجاه التوحيد المطلق في الممارسات المحاسبية، وبذلك فإنّ المعايرة تدل على التماثل شبه التام ومن ثم تكون المعايير والممارسات المحاسبية متماثلة تماما، فالمعايرة تهدف إلى القضاء على الاختلافات القائمة بين الدول في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، ولذا فإنها تعتبر عملية أكثر صرامة وتزمتا من التوافق[1].

1-3-التماثل أو التوحيد Accounting&Uniformity: يشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم والموازنات لخدمة أهداف معينة[2].

كما يعتبر التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم المحاسبية المستخدمة للتعبير عن عملية البحث عن أسس واحدة للقياس وعرض المعلومات، والهادفة إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة، وقابلية المقارنة تشترط بدورها أن تكون المعلومات موضوعية[3].

1-4- علاقة مفاهيم التوافق والتوحيد والمعايرة: هناك علاقة متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي، ولا شك أن تركيز أدبيات المحاسبة على النطاق الدولي على موضوع مقارنة الأنظمة المختلفة لبلدان العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى قد أدى إلى توحيد الأنظمة المحاسبية[4]، فأحيانا ما يستخدم لفظي التوافق والمعايرة كمترادفين، ولكن المعايرة وعلى عكس من التوافق تعطي بصفة عامة الانطباع بأنها مجموعة من القواعد الجامدة والضيقة، وأنها قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المواقف، ولا تقبل المعايرة أي اختلافات على المستوى القومي وهي بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، أما التوافق فهو أكثر مرونة وانفتاحا، ويأخذ باعتباره الفروق القومية[5]،

لذا فإنّ المعايرة في المحاسبة هي مجرد عملية من خلالها يتم الحركة في اتجاه التوحيد المطلق في الممارسات المحاسبية، وبذلك فإنّ المعايرة تدل على التماثل شبه التام، ومن ثم تكون المعايير والممارسات المحاسبية متماثلة تماما، فالمعايرة تهدف إلى القضاء على الاختلافات القائمة بين الدول في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، ولذا فإنها تعتبر أكثر صرامة وتزمتا من التوافق[6]، على ذلك فإن التوحيد ظاهرة أو حالة من حالات المعايرة، فالتوحيد هو عملية وضع قواعد محاسبية تكون ملزمة التطبيق للوصول إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ويستخدم مفهوم التوحيد في حالة

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي**، مرجع سبق ذكره، ص ص368-369.

[2] المرجع نفسه: ص367.

[3] تيسير المصري: **توحيد المعرفة المحاسبية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد01، جامعة دمشق، 2007، ص15.

[4] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص264.

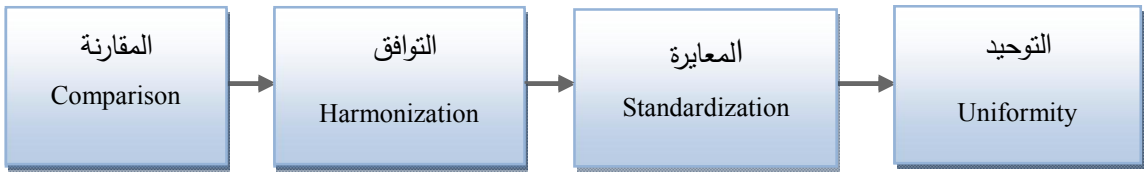
[5] فردريك تشوي، وآخرون: **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض،2004، ص349.

[6] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي**، مرجع سبق ذكره، ص369.

وجود مجموعة من الدول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما، وهنا تبرز عدم واقعية التوحيد المحاسبي مقارنة بالتوافق المحاسبي فلكل دولة خصوصياتها[1]، وعموما ينظر إلى التوافق على المستوى الدولي بأنّه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبية الموجودة على المستوى المحلي، وبأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الوطنية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى[2].

ففي محاولة لتجنب عملية الخلط وعدم التمييز في استخدام المفاهيم السابقة للتوافق المحاسبي صنف Samules&Picper المراحل التي تعكسها هذه المفاهيم إلى ثلاث مراحل، تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم تأتي بعد ذلك المرحلة الثالثة وهي التوحيد وبالطبع يمكن الوقوف في أي مرحلة من هذه المراحل، ويؤكدCairns على هذا التصنيف بافتراضه أن التوافق يتم تحقيقه أولا ثم يتم وضع المعايير الدولية للمبادئ المحاسبية للوصول إلى عملية التماثل، وبالتالي يمكن القول أن التوافق المحاسبي لا يعني التماثل التام للمبادئ والممارسات المحاسبية ويختلف اختلافا كبيرا عن المعايرة التامة خاصة إذا كان المقصود بالمعايرة استخدام معايير دولة معينة وتطبيقها في جميع الدول الأخرى [3].

الشكل رقم (05): يمثل العلاقة بين مفاهيم التوافق، المعايرة والتوحيد



المصدر: أمين السيد احمد لطفي: **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص370.

2- العوامل الدافعة للاهتمام بالتوافق المحاسبي الدولي: من العوامل الدافعة للاهتمام بالتوافق المحاسبي الدولي ما يلي[4]:

- **عولمة الأسواق المالية:** لقد تزايدت سرعة عولمة أسواق المال العالمية في العقدين الأخيرين من القرن الحالي، حيث أصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقات وقوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه في منتصف القرن العشرين، وهذا ما دفع البعض إلى القول بأن العالم من خلال ترابط أسواقه المالية وتأثرها ببعضها البعض قد أصبح سوق مالي عالمي.

كما كان لإلغاء القيود والضوابط التي كانت مفروضة على حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية، وبزوغ ثورة الاتصالات والمعلومات، والاستخدام الموسع للابتكارات(الأدوات والمشتقات) المالية العديدة التي ظهرت مؤخرا أثر بالغ في تعميق الاتجاه نحو عولمة الأسواق المالية.

---

[1] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص110.

[2] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص272.

[3] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 268-269.

[4] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي**، مرجع سبق ذكره، ص376.

– **ثورة تكنولوجيا المعلومات:** إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجال الاتصالات والمعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة، والواقع أن هذا التقدم التكنولوجي لم يساهم فقط في تغيير الطريقة التي تعمل بها الشركات وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك الشركات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي.

لقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في اندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمانية بين الأسواق الوطنية المختلفة، وانخفضت تكلفة الاتصالات السلكية واللاسلكية بصورة واضحة، مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق، وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها.

– **الشركات متعددة الجنسيات:** تتولى الشركات متعددة الجنسيات تنفيذ الاستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة نظرا لما تمتلكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية، وأنظمة الصرف الأجنبي، وموازين مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، وتتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه الشركات على الاقتصاد العالمي من حقيقة أساسية مؤداها أنها تتحكم بنحو ربع إلى ثلث الإنتاج العالمي، كما تبلغ إجمالي مبيعاتها عبر فروعها الإنتاجية ما يناهز مجموع النواتج القومية الإجمالية لكل الأقطار النامية مجتمعة باستثناء النفطية منها، وتصل حجم التجارة ما بين الفروع لهذه الشركات إلى 30% من مجموع التجارة العالمية.

– **الاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة:** لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في الدول التي كانت تسمى اشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية، فقد سمحت هذه الدول وخاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية شركات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها.

3– أهداف التوافق المحاسبي: من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها[1]:

– **المؤسسات المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:

– خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع وتنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية.

– إنجاح عمليات التسيير والرقابة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.

[1] مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص107.

– تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها.

– التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا من خلال مساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

– **بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والقيمية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

– **بالنسبة للهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق الوطنية والدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.

4– مزايا التوافق المحاسبي: يعتبر التقليل من الفروق الموجودة في الممارسات المحاسبية بين الدول، الهدف الأساسي للتوافق المحاسبي الدولي، لكن هناك عدة دوافع للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، هذه الدوافع تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق أهمها ما يلي[1]:

– إمكانية إجراء مقارنة للمعلومات المالية الدولية التي تسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.

– ارتفاع درجة الثقة في القوائم المالية من طرف المصارف والمقرضين والمحللين الماليين ومختلف المستعملين.

– تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم.

– توفير الوقت والأموال التي تنفق من أجل تأهيل المحاسبين، وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية الموجودة بالدول المختلفة.

– يسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة.

– يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية.

[1] محمد مبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص ص170–172.

– من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أنّ الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية، سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية.

5– معوقات التوافق المحاسبي الدولي: هناك من يعتقد أن مشاكل التماثل الدولي للمحاسبة ومعايرة الممارسات المحاسبية هي عملية معقدة جدا لمثل هذا الحل (التوافق الدولي)، ومن الطبيعي أن المطلع والمدرك للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك صعوبة أو الصعاب التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص هذه الصعوبات حول التوافق الدولي للمحاسبة فيما يلي[1]:

– **القومية:** تمنع القومية البلدان من النظر بموضوعية إلى المزايا والأفكار والممارسات، التي تنشأ وتتطور من بلد إلى آخر رغما عن ملاءمتها الواضحة لذلك البلد، ومن صور القومية رفض الممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر، وهذه الحالة تظهر في بعض الدول النامية، حيث يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وبأنّها لا تعطي الاهتمام لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية، وبالتالي تعتبر غير ملائمة.

– **مجموعة المستخدمين المهنيين:** يعتبر المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة، في حين أن ألمانيا تعتبر السلطة الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي بعض البلدان تكون الحكومة هي الأساس، على سبيل المثال فرنسا لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها، ومن ثم فقد تكون هنالك صعوبات في تحقيق تقدم ملحوظ اتجاه انجاز التوافق الدولي، إلا أنّه في حالة وجود أسواق رؤوس الأموال العالمية، فإنّ المستثمر الدولي سوف يأخذ بالترتيب الأعلى لمجموعة المستخدمين.

– **النظم القانونية:** في الحالات التي يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية يكون تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها يستلزم تغيرات في التشريعات، وهذا ما لا تريد فعله أغلب الحكومات أو أن تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية، تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية، والأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

– **اختلاف نقاط البدء:** من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، لأنّ البلدان التي لها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية الصادرة من قبل هيئات القطاع الخاص، قد تجد استخدامها لتلك المعايير الدولية المحاسبية ملائما، بينما البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، حيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير القوائم المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص274–281.

البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية ومن الضروري مراعاة نقاط البدء المختلفة عند مقارنة الدول النامية والدول المتقدمة.

– **الخلافات بين التنظيمات:** توجدالعديد من الاختلافات في الأهداف والطموحات فيما بين التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فلكل منها فكرتها الخاصة بها، والتي بناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي، وتعمل لتحقيق منافعها، وهذا يعني أنّ لهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة والإفصاح المالي، فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال تريد زيادة متطلبات الإفصاح للمؤسسات متعددة الجنسيات، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك المؤسسات، أما مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنّها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة، التي بها مقر تلك المؤسسات متعددة الجنسيات، فكلا المؤسستين تنظر إلى نفس الحالة بطريقة مختلفة.

– **الهيئات المهنية المحاسبية:** من الصعب تحقيق توافق محاسبي دولي إذا لم يكن هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة، سواء من القطاع الخاص أو من القطاع العام، فوجود هيئات قوية تعمل على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وتكون مؤهلة بشكل كاف لمعالجة المشاكل المحاسبية في بلدها سوف يسهل ذلك.

– **القصور في تعريف أهداف القوائم المالية:** إن الاختلاف في تحديد مفهوم وأهداف القوائم المالية، يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية الوطنية، ومن العوائق في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وإذا لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية يكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية المتفق عليها، والتي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف التي تستخدم تلك القوائم المالية.

– **القوانين المحلية المتعارضة:** يوجد أيضا أشكال أخرى تعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي، تتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة، كقانون المؤسسات المحلية وقوانين الضرائب، فمتطلبات قوانين المؤسسات في بعض البلدان تعيق تطوير أداء وفعالية المعايير المحاسبية، لأن بعض القوانين تحضر استخدام ممارسات محاسبية معينة.

– **القصور في الالتزام بالتنفيذ:** لا شك أنه بدون وجود قانون دولي قوي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فإنّ أي هيئة دولية مصدرة لأنظمة سوف تواجهها صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، فتلك اللجنة سوف تفشل ما لم تضمن الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها التنفيذ والالتزام بتلك المعايير الصادرة في دولها التي تقوم بتمثيلها الحكومات والهيئات المهنية.

– **الاختلافات الثقافية والبيئية بين الدول:** تمثل الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف واحتياجات معينة، ولهذا ينبغي لعملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في اعتبارها تلك الاختلافات، وأن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاحات المالية.

6- الجهود المبذولة للتوافق الدولي والإقليمي: هناك عدد من المنظمات واللجان الدولية المهتمة بالتوافق الدولي للمحاسبة، بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى إقليمي وسنتطرق إلى المنظمات التي يتركز اهتمامها على المستوى الدولي والمنظمات العامة:

- **المنظمات العالمية العامة:** وتشمل على كل من:

  - ✓ الأمم المتحدة؛
  - ✓ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD؛

- **المنظمات العالمية الخاصة:** وتشمل المنظمات العالمية الخاصة على:

  - ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ؛
  - ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC؛
  - ✓ المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (IOSCO)؛

- **المنظمات الإقليمية العامة:** ومن أهم المنظمات الإقليمية العامة:

  - ✓ المجموعة الاقتصادية الأوروبية ECC؛
  - ✓ مجلس المحاسبة الإفريقي AAC؛

- **المنظمات الإقليمية الخاصة:** من أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة:

  - ✓ مؤتمر المحاسبة الأمريكيAIC؛
  - ✓ اتحاد المحاسبين الأوروبيينUEC؛
  - ✓ جمعية أمم جنوب شرق أسيا لاتحاد المحاسبينAFA؛
  - ✓ اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA؛
  - ✓ الجمعية العربية للمحاسبين القانونيينASCA.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

تلقى معايير المحاسبة الدولية، والتي أعيد تسميتها حاليا إلى "معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية" قبولا عالميا، إنّ معايير المحاسبة الدولية توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وكذلك قابليتها للمقارنة، وقد ساهمت عديد من العوامل على تبنيها لعل أهمها العولمة المتزايدة للأسواق المالية والحاجة لوجود معايير محاسبية دولية متجانسة قد تم تشجيعه عن طريق المنافسة فيما بين أسواق رأس المال.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

المعايير المحاسبية الدولية هي من إنتاج لجنة دولية مهنية متخصصة وتضم في عضويتها عدد كبير من خبراء المحاسبة من مهنيين وأكاديميين، حيث تلقى هذه المعايير القبول من مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية.

1- نشأة معايير المحاسبة الدولية: إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة الماليةFASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها منذ1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقدت عدة مؤتمرات يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول** في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين AICPA في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضو أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360عضوا منهم 350 عضو من الولايات المتحدة وسبعة من كندا واثنان من انجلترا وواحد من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني** الذي عقد في عام 1926وكانت أمستردام مقر انعقاده، وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندا كبيرة.

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث** عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقويم، السنة التجارية أو الطبيعية.

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع** الذي انعقد في لندن عام 1933 وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية، عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس** الذي عقد في برلين عام 1938، وقد بلغ عدد المشاركين نحو 320 وفدا فضلا عن 250مشارك من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا المستضيفة للمؤتمر.

[1] مأمون حمدان: **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، مأخوذة من الموقع ، http://ias-ifr.blogspot.com/2011/03/blog-post_30.html بتاريخ 2018/08/13.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس** المنعقد في لندن سنة 1952، حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومونلث والباقي من 22 دولة أخرى.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع** للمحاسبين الذي عقد في امستردام عام 1957، حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات وبقيت على هذا النحو، وقد شارك في هذا المؤتمر السابع 104 منظمة محاسبية من 40 دولة وحضره1650 زائر من الخارج و1200 عضو عن البلد المضيف هولندا.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن** وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن عام 1962 وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة الى2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع** الذي انعقد في باريس عام 1967.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر** في 1972 حضره 4347 مندوبا من 59دولة.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر** فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في عام 1977 وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر**1982 بالمكسيك.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر**1987 في طوكيو.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر**1992في الولايات المتحدة.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر**1997 في المكسيك.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر**2002 في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

– **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر**2006 في إسطنبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

2– مفهوم المعيار المحاسبي: يعتبر المعيار بمثابة قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شئ ما وتحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر مفهوم المعيار ترجمة لكلمة Standard والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة.

كما يشار للمعيار بأنّه وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية، وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال[1]:

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

فالمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمؤسسة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله، ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة[2].

كما أن المعايير المحاسبية لا يمكن أن تتصف بصفة الثبات أو عمومية الاستخدام نظرا لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فالمعايير أقل ثبات من المبادئ وبسبب وجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير فإنّ عملية بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والاقتصادية[3].

المطلب الثاني: مداخل ودوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية

هناك عوامل عديدة ساهمت في الحاجة إلى إصدار معايير محاسبة دولية، وتختلف البلدان في طريقة إصدار المعايير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها.

1- **مداخل إصدار المعايير المحاسبية:** تعتمد طريقة إصدار المعايير المحاسبية أساسا على شكل الطلب على المعلومات وعملية تنظيم المحاسبة، وعموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي[4]:

[1] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص266-267.

[2] حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات – الفرص – الأفاق"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، نوفمبر 2009.

[3] عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 123-124.

[4] أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص269.

– **المدخل السياسي البحت:** يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وهذا المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد فرنسا وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه:

- ✓ يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإنّ المدخل يتسم بالبطئ؛
- ✓ إن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا؛
- ✓ إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيل بسبب عدم مرونة التشريع؛
- ✓ عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على العناصر والمفردات أو المكونات؛
- ✓ إن التشريع يتأثر بالاعتبارات السياسية.

– **المدخل المهني:** بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين والمهنيين أنفسهم، وينتشر هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز هذا المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

– **المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص:** وفقا لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص، تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

– **المدخل المختلط:** طبقا لهذا المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والقطاع الخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

2– دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية: يمكن تلخيص أهم المقتضيات الاقتصادية والسياسية المعاصرة والتي تعتبر من أبرز دوافع إصدار معايير محاسبة دولية[1]:

– **التبادل التجاري:** أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري للمنظمة العالمية للتجارة إلى اهتمام الدول والشركات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار واحترام قواعد المنافسة الشريفة، وهذا يعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية، وقد عملت المعايير المحاسبية الدولية على تبني مفهوم قياس البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

– **التنمية الدولية:** تمثل التنمية الاقتصادية هدفا تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدول المختلفة، كما تهتم منظمة الأمم المتحدة بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم، وتقدم بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان: **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ط1، ص ص20–24.

ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، مما يجعل توحيدها ممكنا وإعداد الحسابات القومية بناء عليها ممكنا وقابلا للمقارنة.

– **تدفقات رؤوس الأموال:** تلعب تدفقات رؤوس الأموال دورا هاما في تحريك عجلة الاستثمار على الصعيد الدولي، وتأخذ هذه التدفقات عدة نماذج منها إنشاء فروع للشركات متعددة الجنسية في الأقاليم أو الدول التي يقدم وجود هذه الفروع مصلحة للشركة الأم، وعند ذلك يواجه الفرع مشكلة إعداد حساباته وقوائمه المالية في نهاية الدورة المحاسبية، إذ أن وجود اختلافات في معايير القياس أو الإفصاح يحتاج إلى إعداد تسويات محاسبية معقدة قبل إعداد القوائم المالية للمركز والفروع مع بعضها البعض، ومع تعاظم قوة هذه الشركات في الاقتصاد العالمي وهيمنتها على دول عديدة وكذلك لتسهيل عملية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة تحكم عملية القياس والإفصاح لإعداد قوائم وتقارير مالية قابلة للفهم والمقارنة.

المطلب الثالث: أهمية وخصائص المعايير المحاسبية الدولية

إنّ لمعايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة تكمن في تحقيق التوافق المحاسبي لتلبية طلب المستخدمين المتزايد على الأنواع الجديدة من المعلومات المالية ومعلومات الأداء الأخرى، ولمعايير المحاسبة الدولية خصائص تتميز بها عن غيرها من الممارسات المحاسبية المحلية، غايتها الحصول على معلومات شفافة عالية الجودة وقابلة للمقارنة، تساعد المشاركين في الأسواق الرأسمالية وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

1– أهمية المعايير المحاسبية الدولية: تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالملاءمة والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين، والمعايير ضرورية للأسباب التالية[1]:

– **توفير خاصية المقارنة للبيانات والمعلومات المنتجة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما أنّ هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإنّ المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم والتقارير المالية.

– **تقليل تكلفة معالجة البيانات المحاسبية:** إنّ توحيد الأسس لإعداد التقارير المالية أمر غاية في الأهمية لمتخذي القرارات، فإذا كانت التقارير المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار تكلفة إضافية لمعالجة هذه التقارير التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية الدولية.

[1] عبد الرزاق قاسم الشحاده، نمر عبد الحميد السليحات: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 42–44.

– **المساعدة على فهم المعلومات:** غالبية مستخدمي التقارير والقوائم المالية لديهم قدرات محدودة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه التقارير وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال وفي إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.

– **توفير الدعم المنطقي للممارسات المحاسبية:** تستند المعايير المحاسبية إلى مبررات منطقية، وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين حول مضمونها، لأنها صادرة عن مؤسسات مهنية تتميز في أغلب الأحيان بالحياد الاقتصادي والمالي، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء بين الممارسين حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.

– **توفير الدعم المعرفي لمتخذ القرار العالمي:** للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لابد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد التقارير والقوائم المالية وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

– **توحيد الأسس المحاسبية بين الشركات العالمية:** إن وجود المعايير المحاسبية ضروري لتوحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات متعددة الجنسيات أكثر دقة ورصانة، كما توفر المعايير إمكانية تسجيل الشركات في الأسواق المالية الخارجية دون الحاجة إلى إعداد كشوفات مالية وفق أسس محاسبية متعددة وإنما يتم استخدام أسس موحدة.

– **تحقيق التوافق المحاسبي العالمي:** إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الاستفادة من القوائم المالية المعدة بموجبها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، أما في حال عدم وجود مثل هذه المعايير فسيتم عندئذ استخدام طرائق محاسبية متباينة تؤدي إلى قوائم مالية كيفية يصعب فهمها أو الاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين بسبب اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم ستكون هناك صعوبة في تحقيق المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

2-خصائص معايير المحاسبة الدولية: إنّ أهم الخصائص التي تميز المعايير الدولية للمحاسبة هي[1]:

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛

[1] كتوش عاشور، بلعوز بن علي: **المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS ، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.

- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول؛
- التطبيق بأثر رجعي، كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

المطلب الرابع: مزايا ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

إنّ مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وذلك بتوحيد أسس وقواعد المعالجة المحاسبية لإعداد قوائم مالية موحدة على المستوى الدولي تحوي معلومات تتمتع بالملاءمة وقابلية المقارنة، مع وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كالاختلافات في البيئة المحاسبية والثقافية لمختلف دول العالم .

1- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية: لم يكن ليتم تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي[1]:

- **التناسق أو التناغم:** ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

- **قابلية المقارنة:** ونظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإنّ النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

- **مواكبة متطلبات العولمة:** فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، كل ذلك كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب، الأمر الذي

[1] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007**، مرجع سبق ذكره، ص ص24-26.

انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة اعتبارا من بداية 2005 بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

– **تلبية المتطلبات القانونية:** حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وما يمكن أن تتعرض له المؤسسة من عقوبات نتيجة لعدم تطبيق ما تنص القوانين على تطبيقه.

– **تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود:** حيث أن المؤسسات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة ، وبذلك فلا تملك المؤسسة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، أضف إلى ذلك المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنّ تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

– **الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:** تقوم المؤسسات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للمؤسسات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

– **قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية:** إذ أن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، يتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية على غرارها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من المحاسبة والقوائم المالية وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

– **إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:** مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية، حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

2– محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: من وجهة نظر تأثر المعايير المحاسبية الدولية بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول

التي ليس لها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي[1]:

– عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة عامة وفي أمريكا وبريطانيا خاصة، لأنّ لهم الفضل في تطور علم المحاسبة ووضع معاييره ومبادئه، ولا يمكن إنكار دور هاتين الدولتين في صياغة علم المحاسبة الحديث، وبالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية FASB وكذلك المعايير المحاسبية البريطانية التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية البريطانية ASB.

– الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، ولا يوجد أي مشكلة إذا تعلق الأمر بالعرض ولا يؤثر على النتائج المحاسبية، بل تكون المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية، والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل:أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار IAS2 المتعلق بالمخزون، وأساليب الاهتلاك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS16 المتعلق بالممتلكات، المنشآت والمعدات، وبدائل أخرى تتضمنها معايير أخرى.

– يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار IAS12 المتعلق بضرائب الدخل حيث أنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة، كذلك المعيار IAS 19 المتعلق بمنافع الموظفين.

– إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، أضف إلى ذلك الظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية.

– اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية.

– الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية، حيث أن المعايير المحاسبية الأمريكية كانت مطبقة في الدول التي تتبع المعسكر الأمريكي، ولا تزال بعض هذه الدول متمسكة بها حتى الآن، وكذلك

[1] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007**، مرجع سبق ذكره، ص ص24–26.

الأمر بالنسبة إلى المعايير المحاسبية البريطانية حيث أنها لا تزال مطبقة في دول الكومنولث التي تتبع التاج البريطاني، ولعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره مثل قانون اوكسلي ساربانس Sarbanes–Oxely –Act الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة إنرون Enron، وكل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة والتوجهات.

– تعدد التعريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيمة العادلة، حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار.

– إن المعايير المحاسبية الدولية قد تشكل أحيانا عبئا ثقيلا، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، ومن الصعوبة بمكان الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدا وتتطلب تكلفة لتنفيذها، وذلك يبرز إلى أرض الوجود الاختلاف والتعارض بين المتطلبات الدولية والمتطلبات المحلية وعدم إمكانية تحديد الأولويات أمام الكم الهائل من المعلومات والمتطلبات التي تتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCهي منظمة خاصة تم إنشاؤها عام 1973، وقد كونتها الجهات المحاسبية المهتمة في مختلف دول العالم، وتهتم اللجنةIASC بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، هذه الإصدارات تشبه إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB وإلى تاريخ إعادة هيكلتها عام2001 أصدرت اللجنة في حدود 40 معيار ليحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ليتولى بعدها إصدار معايير التقارير المالية الدولية.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

منذ إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC سنة 1973 كانت تعمل على إصدار ونشر معايير محاسبية يتوجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والعمل بموجبها على مستوى العالم.

1– نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية: نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية سنة 1904 في المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة المنعقد في سانت لويس، وفي المؤتمر الدولي العاشر الذي عقد في سبتمبر1972 بسيدني بأستراليا، اقترح هنري بونسون مدقق الحسابات في كوبريسو ليبراند إنشاء هيئة خاصة لتوحيد المبادئ المحاسبية للبيانات المالية في جميع أنحاء العالم دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية[1]، وتجسدت هذه الفكرة في 29 جوان 1973 بلندن بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية"*International Accounting StandardsCommittee* " كهيئة خاصة مستقلة، على إثر الاتفاق الذي توصلت إليه هيئات المحاسبة المهنية من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا،

[1] Pascal barneto: **normes IFRS**, Op-Cit , P21.

المملكة المتحدة ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث تشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول، ومنذ عام1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية الأعضاء في IFAC، وفي جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب[1]، وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في 2001 كان يضم153 عضو من112 دولة[2]، تعقد لجنة معايير المحاسبة الدولية اجتماعا يضم جميع الأعضاء كل سنتين ونصف، وعلى الرغم من أن اللجنة تأسست عام 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين أسس عام 1977، فإنّ تكوين الاتحاد الدولي للمحاسبين أضاف بعدا عالميا تستفيد منه اللجنة في الحصول على تفويض واسع، وتحافظ اللجنة على استقلاليتها عنIFAC عن طريق وجود دستورها الخاص بها والذي لا يمكن تغييره إلاّ باجتماع الأعضاء، إلاّ أنّ مجلسIFAC يكون مسؤولا عن انتخاب المؤسسات المهنية، والتي تكون أعضاء في مجلس لجنة المعايير الدولية[3].

الجدول رقم(02): يوضح رؤساء IASC منذ نشأتها حتى تاريخ إعادة هيكلتها

اسم الرئيس	الفترة	الجنسية
Henry Benson	1973-1976	بريطانيا
Joseph Cummings	1976-1978	الولايات المتحدة الأمريكية
John Hepworth	1978-1980	استراليا
Hans Burggraaff	1980-1982	هولندا
Stephen Elliot	1982-1985	كندا
John Kirkpatrick	1985-1987	بريطانيا
Georges Barthes de Ruyter	1987-1989	فرنسا
Arthur Wyatt	1990-1992	الولايات المتحدة الأمريكية
EiichiShiratori	1993-1995	اليابان
Michael Sharpe	1995-1997	استراليا
*StigEnevoldse*n	1998-2000	الدنمارك

Source :Pascal barneto**, normes IFRS,** Op-Cit , P21.

من خلال الجدول يتضح لنا أن رؤساء لجنة معايير المحاسبة الدولية كانوا موزعين بين بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية واستراليا برئيسين اثنين أما هولندا، كندا، فرنسا واليابان فرئيس واحد لكل منها.

2- تاريخ لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC: يمكن إيجاز التطور التاريخي للجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- المرحلة الأولى تأسيسية من عام 1973 ولغاية عام 1992

تميزت هذه الفترة بتغيرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

[1] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص17

[2] طارق عبد العال حماد: **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص20.

[3] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص49.

– في سنة 1974 انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزيلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم تصنيفهم بأعضاء مشاركين تميزا للعضوية الأساسية التي اكتسبها أعضاء الدول العشرة المؤسسة للجنة، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.

– في سنة 1976 مول محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك والذي يمثل خطوة ايجابية في مسار تعميم المعايير المحاسبية.

– في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.

واعتبارا من عام 1984 بدأت الاهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة عالميا، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكيةSEC ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD والمنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO، وبدأ الحديث فيها عن عولمة أسواق المال وآليات حماية المستثمرين وكذلك عولمة التقارير المالية.

– في عام 1985 أعدت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكيةSEC مشروعا لدراسة قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية.

– وفي عام 1986 انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية كأول ممثل من المستفيدين من البيانات المالية.

– في عام 1987 تم انضمام المنظمة الدولية للبورصاتIOSCO إلى المجموعة الاستشارية للجنة، وتم الاتفاق بينها وبينIASC على ما يلي:

- ✓ الإسراع في إعداد هيكل متكامل من المعايير المحاسبية؛
- ✓ دراسة إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC لإيجاد كيان يتمتع بدرجة عالية من الاستقلال والقبول الدولي من خلال الحصول على دعم مجالس المحاسبة الوطنية؛
- ✓ تأسيس مجلس دولي للمحاسبة يضم مجلسا للأمناء ومجلسا للمعايير ومجلسا استشاريا ولجانا أخرى مساعدة.

– في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) كملاحظ، وفي نفس العام كان انضمام أول دولة عربية لعضوية مجلس إدارة اللجنة وهي دولة الأردن[1].

[1] مرزوقي مرزقي، حولي محمد: **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29–30 نوفمبر 2011.

تعتبر فترة من 1973–1988 فترة جرد للممارسات المحاسبية تجرى من جانب البلدان الصناعية الرئيسية ولم يكن هناك أي مقارنات للحسابات، لظهور أولى محاولات تقليل البدائل التي تسمح بها معايير المحاسبة الدولية[1].

– عام 1989 حيث أعلنت منظمة IOSCO أن عملية القيد والاستثمار خارج الحدود الإقليمية يمكن تسهيلها عن طريق معايير محاسبية دولية مع التركيز على أهمية عمل لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC وتأهيلها.

– في سنة1989، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية.

– أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة.

– وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)عرضا لدعم اللجنة الدولية[2].

ومن أبرز ملامح هذه الفترة من فترات تطوير لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC هو ضعف القبول الدولي لها وانتشارها المحدود نسبيا ويعود السبب إلى عدة عوامل من أبرزها[3]:

- ✓ **الدور التنسيقي والتوفيقي في إصدار معايير المحاسبة الدولية والخلل في إجراءات إصدارها:** لقد اتبعت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في تحقيق أهدافها خلال هذه المرحلة منهجية تمثلت بممارسة دور تنسيق وتوحيد أراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة أو ما يسمى بالتناغم الدولي وذلك عن طريق اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دول معينة ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها، وبالتالي لم تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية تلبي الحاجة لمعيار محاسبي معين وتعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.
- ✓ **عدم استقلالية لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وتبعيتها للاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC:**
- ✓ **عدم وجود جهة تنفيذية قادرة على إلزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.**
- ✓ **الخلل الهيكلي في عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** لم تعكس العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الأطراف المستفيدة من المحاسبة كممثلي الشركات أو معدي البيانات والمستثمرين والمحللين الماليين وشركات تدقيق الحسابات الدولية الكبرى وهيئات حماية المستثمرين كهيئات بورصات الأوراق المالية.

[1] Pascal barneto: **normes IFRS**, Op-Cit, P21.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، عرض البيانات المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ط1، ج1، ص ص25–26.

[3] المرجع نفسه: ص ص21–26.

- المرحلة الثانية انتقالية من عام 1993 ولغاية عام 2001

- في عام 1993 بدأت منظمة IOSCO دراسة معايير المحاسبة الدولية IAS وإقرار قبولها على أساس المعيار تلو الآخر، وأول معيار قبلته المنظمة هو المعيار رقم IAS7 قائمة التدفقات النقدية.

- في عام 1993 أيضا وبعد أن استكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية التعديلات التي أدخلتها على المعايير السابقة وذلك لتحقيق القابلية للمقارنة، واعتمدت كل المعالجات في المعايير على معالجة واحدة أساسية وأخرى بديلة فقط، وشكلت المنظمة فريق عمل رقم (1) لمراجعة المعايير المعدلة تمهيدا لقبولها.

- في عام 1994 قبلت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC ثلاث معايير دولية.

- في عام 1995 توصلت المنظمةIOSCO مع لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC إلى اتفاق مضمونه:

- ✓ أن تكثف لجنة المعايير الدوليةIASC جهودها لتطوير هيكل متكامل من المعايير.
- ✓ أن تقوم الأمانة الفنية التابعة للمنظمة IOSCO بدراسة ومراجعة مجموعة المعايير الصادرة دفعة واحدة لتحديد إلى أي مدى يمكن قبولها.
- ✓ ما يتم انجازه بنجاح من معايير ستقوم الأمانة الفنية بالتوصية بقبوله والتشجيع على تطبيقه على مستوى الشركات المقيدة في الأسواق الدولية وتشجع هيئات البورصات العالمية على قبولها على المستوى الوطني.

في نفس الاتفاق أخطرت منظمة IOSCO لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بقبول 15 معيارا من المعايير المحاسبية التي أسفرت دراستها ومراجعتها على أنها لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية.

- في عام 1995 أيضا استكمل التفاهم بين المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASCواتفق الجانبان على ضرورة استكمال مجموعة معايير عصب المحاسبة بنهاية عام 1999[1].

- في عام 1996:

- انضمت المنظمة الدولية IOSCO وممثل لهيئة المحللين الماليين الدولية إلى مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقبين؛

- طالب الكنغرس الأمريكي بضرورة وجود مجموعة دولية عالية الجودة من المعايير المحاسبية؛

- وزراء التجارة في الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية أصدروا بيانا مشتركا يشجع على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية؛

- في استراليا طالبت لجنة البورصة الأسترالية (ASE) بضرورة توفيق معايير المحاسبة الأسترالية مع معايير المحاسبة الدولية؛

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص56.

– بدأت لجنة IASC مشروعا مشتركا مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني للعمل على المخصصات؛

وطالبت منظمة الاتحاد الأوروبي اللجنة البحث في معيار المشتقات المالية يتفق مع طبيعة المشتقات في أوروبا.

–عام 1997 تم تشكيل لجنة دائمة للتفسيرات المحاسبية(SIC) وكذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية، وفي نفس المسار أطلقت اللجنة موقعا على الانترنت، وضمت لعضويتها بصفة مراقب ممثل من الصين، كما تم تشكيل فريق الإستراتيجيةSWP لدراسة هيكل وإستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC(المشروع الثاني بينIOSCO وIASC).

– عام 1998 أنجز فريق عمل الإستراتيجيةSWP تقريرا يوصي بإعادة هيكلة اللجنة الدولية بشكل يربطها بصورة أقرب من مجالس معايير المحاسبة الوطنية، كما تخطى عدد الدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC رقم 100 دولة.

– في عام 1998 أنجز فريق عمل الإستراتيجية تقريره عن إعادة هيكلة اللجنة الدولية.

– في عام 1999:

– أقرت لجنة معايير المحاسبة الدولية خطة إعادة التنظيم أو خطة التحول الاستراتيجي[1].

في عام 2000:

– مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005، ومدد الأجل إلى 2007.

– في جويلية من نفس العام أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أنّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية[2].

– أعلنت لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC عن تشكيل هيئة الأمناء" Trustees".

– أعلنت لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية وللجهود المبذولة لعولمة المحاسبة، وفي نفس العام قبلت منظمةIOSCO (30) معيارا دوليا وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في البيانات المالية كمتطلب للقيد والتداول خارج حدود موطنها الأصلي.

– شجعت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC الشركات الأجنبية على تبني معايير المحاسبة الدولية بدلا من معاييرها الوطنية، كمحاولة لدفع الشركات إلى مجموعة واحدة من المعايير بدلا من مجموعات وطنية مختلفة.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص27–32.

[2] مرزوقي مرزقي، حولي محمد: **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص5.

– كما أصدرت منشورا عام 2000 تقيم من خلاله جودة المعايير المحاسبية الدولية كخطوة نحو زيادة درجة قبولها للبيانات المعدة وفقا لها.

–01 أفريل 2001 تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدوليةIAS[1].

من أهم ملامح هذه الفترة ما يلي[2]:

- ✓ قبول المنظمة الدولية للبورصاتIOSCO لمعايير المحاسبة الدولية وازدياد القبول الدولي لها.
- ✓ بدء النشاط التنظيمي والمحاسبي للجنة معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ خطط إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.
- ✓ بدء اهتمام لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكيةSEC بمعايير المحاسبة الدولية.

3– الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC: تشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية:

3–1– مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Board: يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم 17 منظمة منها 13 بلدا معينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين و4 منظمات مهتمة بوضع التقارير المالية[3]، يضع المجلس ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية[4].

3–2– المجموعة الاستشاريةConsultative Group: في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية[5]، تتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس معايير المحاسبة الدولية[6]، تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية ومنظموا الأوراق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير، وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية[7]، تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة حول أجندة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير[8].

---

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص27–32.

[2] المرجع نفسه: ص ص27–36.

[3] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص17.

[4] فردريك تشوي وآخرون: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص365.

[5] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص18.

[6] فردريك تشوي وآخرون: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص365.

[7] طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، مرجع سبق ذكره، ص18

[8] فردريك تشوي وآخرون: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص365.

3-3- المجلس الاستشاري Concil Advisory: أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة، وفي الأعمال ومستخدمين آخرين للقوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم ب[1]:

- ✓ المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.
- ✓ إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- ✓ تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.
- ✓ البحث عن والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- ✓ مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة في أو التأثير على هذه القرارات.

3-4- لجنة التفسيرات الدائمة (SIC): أنشئت عام 1996[2]، تتكون من 12 عضو من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة، وتعد هذه اللجنة تفسيرات لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة[3].

3-5-جماعة العمل الاستراتيجي StategyWorkingParty: كونت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة لجنة عمل إستراتيجية عام1997[4]، تراجع هذه المجموعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع على مسؤوليتها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل، وعلاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين، يتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل.

4- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC): لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها عام 2001 محددا في الآتي[5]:

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي؛

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص50

[3] فردريك تشوي وآخرون: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص365.

[4] أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، مرجع سبق ذكره، ص463.

[5] عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص54-55.

– العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية، وتحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛

– مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي، وطرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛

– العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم؛

– التأكد أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة؛

– تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي، وإقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي؛

– التأكد أنّ مراقبي الحسابات يقومون بالتحقق من بأنّ البيانات مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذلك الإفصاح عن واقع هذه المطابقة؛

– تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC، وشكل مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB ليحل محلها ويمارس دوره في إصدار ومتابعة وتطوير معايير إعداد التقارير المالية من خلال منهجية مقبولة عالميا تشارك فيها مختلف الأطراف المهتمة من معدي ومستخدمي ومدققي البيانات المالية.

1-أسباب ودواعي إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية: في عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB، الذي اعتبر بدءا من عام2001 المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولقد كان لهذا التغيير عدة أهداف أهمها[1]:

– تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية عن كل الضغوط خاصة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية؛

– تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس؛

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية** ، مرجع سبق ذكره، ص56.

– ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي.

في فترة إعادة الهيكلة ومن أجل مواجهة التحديات الجديدة شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل، لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها، وقد أصدرت هذه المجموعة ورقة نقاش بعنوان تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد وافق مجلس اللجنة في سنة 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها.

تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه التغييرات في2001، وحولت مسؤولية إعداد ووضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبذلك تم تعديل اسم المعايير المحاسبية الدولية IAS لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

2- الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية: يتمثل الهيكل التنظيمي الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

2-1- مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Foundation : تقع مسؤولية حوكمة مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية على عاتق أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، أو الأمناء)، وتتكون هيئة الأمناء" Trustees" من 22 عضو(6من أسيا و6 من أوروبا و6 من شمال أمريكا و4 من باقي المناطق) من مختلف الاختصاصات(الرئيس السابق لمجلس الاحتياط الفيدرالي الأمريكي، وأعضاء من مكاتب المحاسبة الكبرى ومن العاملين في البنوك الكبرى ومن ذوي الخبرة في الأوراق المالية وهيئات التداول وأعضاء من مديري شركات دولية عملاقة، وأعضاء من تخصصات مختلفة)[1]، ويكون الأمناء The Trustees مستقلين عن نشاطات إعداد التقارير (والتي تعتبر المسؤولة الرئيسية لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية)، بالمقابل فإنّ الأمناء مسؤولون عن المواضيع الإستراتيجية العامة مثل[2]:

– تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية والمجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية.

– الموافقة على موازنة مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وتحديد أساس تمويلها.

– مراجعة إستراتيجية مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية وفاعليتها بما في ذلك النظر في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية ولكن ليس تحديده(ولو تم السماح به سيعرقل استقلالية الأمناء عن عملية إعداد المعايير).

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص36.

[2] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص38.

– تحديد وتعديل إجراءات التشغيل والترتيبات الاستشارية وأسلوب العمل لمجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات والمجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية.

– الموافقة على تعديلات النظام بعد التشاور مع المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية وإتباع أسلوب العمل المطلوب.

– رعاية ومراجعة تطوير البرامج والمواد التعليمية التي تنسجم مع أهداف مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية.

2-2- مجلس المراقبة Monitoring Board: تم إنشاء مجلس المراقبة في عام 2009، وهو هيئة جديدة بهدف تحسين المساءلة العامة لمؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وفي الوقت نفسه المحافظة على الاستقلال التشغيلي لمؤسسة معايير التقارير المالية الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، يتألف مجلس المراقبة من هيئات أسواق رأس المال من ممثلي مؤسسات المنظمة الدولية لهيئات سوق المال وهيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية والمفوضية الأوروبية، وتشمل مسؤوليتها المشاركة في تعيين أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وتقديم المشورة للأمناء للوفاء بمسؤولياتهم وعقد الاجتماع مع الأمناء لمناقشة المسائل التي يحيلها مجلس المراقبة إلى مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يتطلب نظام مؤسسة لجنة معايير التقارير المالية الدولية من الأمناء مراجعة الترتيبات التنظيمية كل خمس سنوات، وقد أنهى الأمناء الجزء الأول من المراجعة في جانفي2009 وقاموا بإصدار نظام منقح لبدء العمل به في 2009/2/1، وتضمنت التغيرات زيادة عدد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية من 14 إلى 16 عضو يتم اختيارهم حسب المنشأ الجغرافي، كما يحدد الدستور المنقح الرابط إلى مجلس المراقبة الجديد لضمان المساءلة العامة، تم استكمال الجزء المتبقي من المراجعة في جانفي2010 ليبدأ العمل به في 2010/3/1 ومن بين التغيرات التي تمت كان إعادة تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) لتصبح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)، وإعادة تسمية لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية(SIC) لتصبح لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية(IFRSIC)، وإعادة تسمية المجلس الاستشاري للمعايير(SAC) ليصبح المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية(IFRSAC)، وقد شملت التغيرات الأخرى أهدافا معدلة للمنظمة ونص محدد يشترط تعيين أمناء من إفريقيا وأمريكا الجنوبية[1].

2-3- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB: في عام 2001 أعلنت هيئة الأمناء عن تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الجديد موقعه في لندن المكون من 13 عضو إلى جانب رئيس المجلس وقد بدأ المجلس الجديد بمباشرة نشاطه بفلسفة جديدة وفكر مستقل عن طريق ممارسة الدور التطويري للمعايير الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي، والتعاون الوثيق مع المجالس الوطنية للمعايير المحاسبية في تطوير المعايير، والدخول في خطط محددة لتوفيق المعايير الصادرة من قبل على المستويين الدولي والمحلي، وتجدر الإشارة إلى أن المجالس الوطنية

[1] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص40.

الكبرى فقط هي التي سعى المجلس الدولي للتعاون والتوفيق معها، الأمر الذي قد يجعله في النهاية عرضة لهيمنة المجالس الكبرى مثل FASBأوASB ويصبح دور بقية الدول هامشيا[1]، ومنذ 1010/10/1 تألف مجلس معايير المحاسبة الدولية من خمسة عشر عضوا(جميعهم يعمل بدوام كامل)، ويتمتع مجلس معايير المحاسبة الدولية بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال الفني لوضع معايير المحاسبة مع مراعاة التشاور مع الأمناء وإجراء مشاورات عامة كل ثلاث سنوات، والمؤهلات الرئيسية لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية هي الكفاءة المهنية والخبرة العملية [2]، وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحقيق ما يلي[3]:

– تطوير مجموعة واحدة من IFRSعالية الجودة ومفهومة وفعالة من أجل إعداد بيانات مالية عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين في الأسواق المالية العالمية على اتخاذ القرارات.

– تشجيع تطبيق IFRS.

– العمل مع المنظمات المحاسبية المحلية على تقليص الفوارق بين معاييرها وبين IFRS للوصول إلى وضع عالي الجودة (التوافق الدولي).

ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولي المعايير في سلسلة إصدارات تسمى معايير التقارير المالية الدولية وتشمل[4]:

– معايير التقارير المالية الدولية (معايير التقرير) والتي بلغ عددها حتى عام 2010 (13) معيارا.

– معايير المحاسبة الدولية(معايير المحاسبة) والتي بلغ عددها حتى عام 2012 (29) معيار.

– التفسيرات ويبلغ عددها حتى عام 2012 (25) تفسير.

إن لمجلس معايير المحاسبة الدولي" إطار لإعداد وعرض البيانات المالية"،IASB Framework، تم إعداده في أفريل1989 واعتماده في جويلية 1989 وتبناه المجلس في أفريل 2001، كما نشر المجلس عام 2009 إطار إعداد وعرض البيانات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وبالتالي ولأول مرة في العالم يكون للمحاسبة إطاران لإعداد وعرض البيانات المالية، الأول للمؤسسات المسجلة في بورصة الأوراق المالية والثاني للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم أي غير المسجلة في البورصة[5].

2-4- المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS Council Advisory: في جانفي 2010 قام المجلس بالمصادقة على إعادة تسمية المجلس الاستشاري للمعايير SAC باسم (المجلس الاستشاري للمعايير الدولية

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 42.
[2] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص40.
[3] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص42-43.
[4] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص46.
[5] المرجع نفسه: ص47.

للتقارير المالية)، يتكون المجلس من 50 عضوا يمثلون الأطراف المعينة على المستوى الدولي، يجتمع المجلس الاستشاري 3 مرات على الأقل سنويا، ويعين رئيس اللجنة من قبل هيئة الأمناء ولا يجوز أن يكون عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو موظفا فيها، ويشارك الرئيس في اجتماعات هيئة الأمناء ويولي الأمناء أهمية خاصة للأفكار ووجهات النظر التي يضيفها المجلس لدور مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفويضه، ويهدف المجلس إلى[1]:

– تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله.

– إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية بمضامين وأثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدي البيانات المالية.

– تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الأمناء.

2-5- لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRS Committee Interpretations: في عام 2002 قامت هيئة الأمناء بتأسيس لجنة التفسيرات (IFRSIC) ليحل محل المجلس القديم لجنة التفسيرات الدائمة SIC التي أنشئت عام 1996، وتتكون اللجنة من 12 عضو لهم حق التصويت إضافة إلى أعضاء تحددهم هيئة الأمناء وعضو ممثل عن المنظمة الدولية للبورصات العالميةIOSCO وعضو ممثل عن الاتحاد الأوروبي لكن ليس لهم حق التصويت وتتمثل مهام لجنة التفسيرات بما يلي[2]:

– القيام بمساعدة المجلس على وضع وتطوير التفسيرات لمنفعة مستخدمي ومعدي ومدققي البيانات المالية.

– وضع دليل حول قضايا التقارير المالية الحديثة التي لم يتم التطرق لها من قبل المعايير IFRS أو التفسيراتIFRIC أو وجود تضارب بين المعايير والتفسيرات.

– مساعدة المجلس على تحقيق التوافق الدولي.

3- تطوير آليات وإجراءات إصدار المعايير والتفسيرات: لقد أجريت تطويرات جوهرية على آليات وإجراءات إصدار معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS وتفسيراتها IFRIC إضافة للاستقلالية في اتخاذ القرارات بما يخدم المصلحة العامة لمختلف الأطراف المهتمة، وقد أدى ذلك كله إلى خلق مجموعة متكاملة من المعايير والتفسيرات لاقت قبولا دوليا.

3-1- مراحل إصدار معاييرIFRS من قبل IASB: إن مراحل إصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل المجلس **IASB** تتمثل فيما يلي[3]:

– يدرس موظفو المجلس ويحددون القضايا المحاسبية المطروحة، بعد التشاور مع اللجنة الاستشاريةSAC التي تحدد أولوياتها في برنامج العمل الفعال Active Aginda .

[1] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[3] المرجع نفسه: ص ص45-46.

– بعد إضافة القضايا المطروحة ضمن برنامج العمل يتخذ المجلسIASB قرار لتنفيذ المشروع بمفردها أو بالمشاركة مع واضعي المعايير في بعض دول العالم.

– بعد تحديد طبيعة القضايا ودرجة أهميتها يقوم المجلس بتعيين مجموعة عمل لمناقشة الموضوع ودراسته.

– ينشر المجلس IASB ورقة مناقشة لكنها غير إلزامية تعرض فيها شرحا مفصلا للموضوع لأخذ الملاحظات حولها (الفترة حوالي 120 يوم حسب رأي المجلس).

– يدرس المجلسIASB الملاحظات الواردة إليه على ورقة المناقشة، ويصدر مسودة المعيار للمناقشة مدعومة ب 9 أصوات على الأقل (تتضمن المسودة أراء متضاربة مع تبرير لها وللنتائج).

– يدرس المجلسIASB الملاحظات الواردة إليها على مسودة المعيار.

– يدرس المجلس IASB الحاجة لعقد جلسة مناقشة علنية وإجراء اختبار عملي للمسودة.

– يعتمد المجلسIASB المعيار مدعوم ب 9 أصوات على الأقل.

3-2- مراحل إصدار التفسيرات من قبل IFRIC: مراحل إصدار التفسيرات تتمثل في:

– تقيم لجنة برنامج التفسيرات القضايا المطروحة، وتوصي بتضمين القضية في برنامج العمل وتنشر التوصيات وأسبابها للعموم للمناقشة.

– تدرس لجنةIFRIC الردود والتوصيات وتتخذ قرارا إما بوضع الموضوع في برنامج العمل أولا مع التبرير.

– يعد موظفو المجلسIASB خلاصة للقضايا المطروحة وما يجب التركيز عليه.

– يتم الإجماع على مسودة التفسير إذا لم يعترض أكثر من 3 أعضاء من اللجنةIFRIC على المقترح، ويتم طرحها على المناقشة العلنية (حوالي 30-60يوم) إذا لم يعترض 5 أو أكثر من أعضاء المجلسIASB عليها خلال أسبوع من إعلامهم.

إن اجتماعات هيئة الأمناء والمجلس واللجنة الاستشارية ولجنة التفسيرات هي اجتماعات علنية(إلا الاجتماعات المتعلقة بتعيين الأشخاص والمسائل الإدارية الداخلية)، كما يتم نشر برنامج عمل الاجتماعات مسبقا على موقع المجلس الالكتروني مع ملاحظات المراقبين.

كما أن نشر مسودة أو معيار أو تفسير نهائي يتطلب موافقة 9 أعضاء من المجلس IASB من أصل الأعضاء 15، أما القرارات الأخرى بما فيها أوراق المناقشة فتتطلب غالبية بسيطة من أعضاء المجلس الحاليين في الاجتماع الذي يحضره 60% على الأقل من أعضاء المجلس شخصيا أو بالاتصال، أما التصويت في لجنة التفسيراتIFRIC فيتم

بحضور 9 أعضاء من لجنةIFRIC كحد أدني، وتتم الموافقة على مسودة تفسير أو تفسير نهائي في حال عدم اعتراض على المقترح أكثر من 3 أعضاء لهم حق التصويت.

4- الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية: طرحت عملية إعادة الهيكلة التي تمت على لجنة المعايير المحاسبية الدولية عدة تساؤلات من قبل الباحثين والمهتمين بالمعايير المحاسبية الدولية، وما مدى جدوى هذه العملية خصوصا فيما يتعلق برفع جودة المعايير وزيادة قبولها عالميا، فبينما يرى البعض أن عملية إعادة الهيكلة أمرا حتميا كان لابد منه من أجل زيادة شفافية المعايير المنشورة وزيادة قبولها عالميا خصوصا من قبل المنظمة الدولية المشرفة على الأسواق المالية، يرى البعض الآخر أن هذه العملية هي اشتراط أمريكي حتى يتم التوافق بين المعايير الأمريكيةGAAP والمعايير الدولية، خصوصا وأن السوق المالي الأمريكي يعد أكبر سوق مالي في العالم وهو أكبر عضو في المنظمة الدولية المشرفة على الأسواق المالية والأكثر تأثيرا في قراراتها واتجاهاتها، وفيما يلي أهم الفروقات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية[1]:

- فروقات تنظيمية:

- على عكس IASC للجنة معايير المحاسبة الدولية، فليس لمجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين، فالمجلس الجديد يسيّر من قبل مجموعة من الأمناء من مختلف المناطق الجغرافية ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة، بالإضافة لعدم انتمائهم لأي هيئة مهنية.

- على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC، فمجلس إدارة IASB مشكل من أفراد مستقلين يتم تعيينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة وليس على أساس انتماءاتهم الجغرافية، بحيث يمثلون مختلف الهيئات أو المنظمات المحاسبية المحلية.

- على عكسIASC فالأعضاء فيIASB يعملون بشكل دائم وليس جزئي.

- فروقات عملية:

- على عكس مجلس إدارة IASC الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارة IASB فيجتمع غالبا كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين والتجاريين أعلى مما كانوا فيIASC.

- أصبح هدفIASB الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم معلومات تتميز بالشفافية وقابلية المقارنة، تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للمؤسسات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

[1] لعرابي حمزة: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013، ص43.

– بعدما كان الهدف فيIASC هو إعداد معايير ذات قبول عالمي، ففي IASBهو تشجيع تطبيق المعايير التي يتم إعدادها من قبل المجلس.

على عكس ما كان سابقا أصبح العمل والتنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية.

– فروقات شكلية:

– تغيير التسمية من لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية: إذ أن مفهوم اللجنة يعني الهيئة المؤقتة التي تعمل على تحقيق وإنهاء أهدافها المسطرة فقط في حين أن المجلس يعني الهيئة الدائمة والتي تعمل على التطوير، وعليه بما أن عملية اصدرا معايير المحاسبة الدولية عملية مستمرة وتتغير بالتغيرات التي تجري بالواقع العملي فأحيانا يستدعي إصدار، إلغاء أو تعديل في أي معيار محاسبي وعلى هذا الأساس تم الانتقال من المؤقت إلى الدائم أي من اللجنة إلى المجلس.

– تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية أي من كيفية معالجة وإعداد القوائم المالية للتقرير المالي السنوي إلى تفاصيل اشمل في ذلك التقرير غير القوائم المالية.

– تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRSIC

– تغيير تسمية المجلس الاستشاري للمعاييرSAC ليصبح المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية.

المطلب الثالث: تبويب وعرض معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والتطوير المستمر لها

بعد إصدار معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنةIASC ومعايير التقارير المالية الصادرة عن مجلسIASB تم تبويب أو تصنيف هذه المعايير حسب الغرض من إصدارها أو المشكلة التي يعالجها هذا المعيار، وتم عرض هذه المعايير إلى مجموعتين معايير المحاسبة الدوليةIAS ومعايير التقارير المالية الدوليةIFRS .

1– تبويب معايير المحاسبة الدولية: لقد قامت لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بتناول مواضيع عدة وإصدار معايير بخصوص معالجتها، إلا أنّه ولكثرة المعايير فإنّه كنوع من الاجتهادات والدراسات تمت عملية تجميعها وتبويبها في أصناف تتعلق بموضوع معين من أجل إمكانية تناول الجوانب المختلفة للموضوع والربط بينها، ولقد قامت بعض الدراسات بتقسيم معايير المحاسبة الدولية إلى 4 مجموعات وهي:

- ✓ معايير خاصة بالإفصاح المحاسبي؛
- ✓ معايير خاصة بالقياس والتقييم؛
- ✓ معايير خاصة بأنشطة متخصصة؛
- ✓ معايير أخرى متنوعة.

في دراسة ل Obert Robert فإنّه قام بعملية تصنيف المعايير على أساس الهدف من إصدارها وكان في ثلاث مجموعات تتمثل في[1]:

- ✓ المعايير التأطيرية Normes Cadres
- ✓ المعايير الخاصة Specifique Normes
- ✓ المعايير المهنية Metier Normes

الجدول رقم(03): تصنيف معايير المحاسبة الدولية حسب الأهداف

المجموعة الأولى: معايير تأطيرية	معايير خاصة بالعرض ومعايير خاصة بالتقييم	معايير خاصة بالعرض
	معايير خاصة بالمعلومة وأخرى بالتوحيد أو الإدماج	معايير خاصة بالتقييم
المجموعة الثانية: معايير خاصة	معايير خاصة بالأصول	
	معايير خاصة بالخصوم	
	معايير أخرى (متنوعة)	
المجموعة الثالثة: معايير مهنية		

Source : Robert Ober: **Pratique des normes IFRS**, Op cit, P20.

2- عرض ملخص معايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم (04): معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS إلى غاية جانفي 2018

رقم المعيار	إسم المعيار
معيار المحاسبة الدولي رقم (01)	عرض البيانات المالية
معيار المحاسبة الدولي رقم (02)	المخزون
معيار المحاسبة الدولي رقم (07)	قائمة التدفقات النقدية
معيار المحاسبة الدولي رقم (08)	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
معيار المحاسبة الدولي رقم (10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي
معيار المحاسبة الدولي رقم (11)	عقود الإنشاء(سيتم استبداله بIFRS15 ابتداء من جانفي2018)
معيار المحاسبة الدولي رقم (12)	ضرائب الدخل
معيار المحاسبة الدولي رقم (16)	الممتلكات، المصانع والمعدات
معيار المحاسبة الدولي رقم (17)	عقود الإيجار(سيتم استبداله بIFRS16 ابتداء من جانفي 2019)
معيار المحاسبة الدولي رقم (18)	الإيراد(سيتم استبداله IFRS15 بداية من جانفي 2018)
معيار المحاسبة الدولي رقم (19)	منافع الموظفين

[1]Robert Obert: **Pratique des normes IFRS**, Op cit, P20.

معيار المحاسبة الدولي رقم (20)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
معيار المحاسبة الدولي رقم (21)	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
معيار المحاسبة الدولي رقم (23)	تكاليف الاقتراض
معيار المحاسبة الدولي رقم (24)	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
معيار المحاسبة الدولي رقم (26)	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
معيار المحاسبة الدولي رقم (27)	البيانات المالية المنفصلة
معيار المحاسبة الدولي رقم (28)	الاستثمارات في المنشات الزميلة
معيار المحاسبة الدولي رقم (29)	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
معيار المحاسبة الدولي رقم (32)	الأدوات المالية:العرض
معيار المحاسبة الدولي رقم (33)	حصة السهم من الأرباح
معيار المحاسبة الدولي رقم (34)	التقارير المالية المرحلية
معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	انخفاض قيمة الأصول
معيار المحاسبة الدولي رقم (37)	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
معيار المحاسبة الدولي رقم (38)	الأصول غير الملموسة
معيار المحاسبة الدولي رقم (40)	العقارات الاستثمارية
معيار المحاسبة الدولي رقم (41)	الزراعة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(01)	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(02)	الدفع على أساس الأسهم
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(03)	اندماج الأعمال
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(04)	عقود التأمين (سيتم استبداله بIFRS15 ابتداء من جانفي2021)
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(05)	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(06)	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(07)	الأدوات المالية: الإفصاحات
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(08)	القطاعات التشغيلية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(09)	الأدوات المالية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(10)	البيانات المالية الموحدة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(11)	الترتيبات التعاقدية
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(12)	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(13)	قياس القيمة العادلة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(14)	تنظيم الحسابات المؤجلة
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(15)	إيرادات عقود العملاء
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(16)	عقود الإيجار
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(17)	عقود التامين

المصدر: https://www.iasplus يوم2018/08/15

الجدول رقم (05): التفسيرات IFRIC إلى غاية01 جانفي2018

رقم التفسير IFRIC	إسم التفسير IFRIC
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC1	التغيرات في الالتزامات الحالية لإزالة واستعادة الالتزامات المماثلة
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC2	أسهم الأعضاء في المنشات التعاونية والأدوات المماثلة
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC5	الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC6	الالتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محدد–مخلفات المعدات الكهربائية والالكترونية
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC7	تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم"
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC9	إعادة تقييم المشتقات المضمنة
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC10	إعداد التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC12	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC14	معيار المحاسبة الدولي19 "حدود الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها"
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC16	تحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC17	توزيع الأصول غير النقدية على المالكين
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC19	تسديد الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC20	تكاليف التجريد والكشط في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC21	الرسوم
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC22	معاملات العملات الأجنبية
تفسير لجنة معايير التقارير IFRIC23	عدم التأكد بشان معاملات ضريبة الدخل

المصدر: https://www.iasplus يوم2018/08/15

الجدول رقم (06):التفسيراتSIC لغاية 01 جانفي 2018

رقم التفسير SIC	اسم التفسير SIC
التفسير SIC7	إدخال لعملة اليورو
التفسير SIC10	المساعدات الحكومية–عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية
التفسير SIC15	عقود الإيجار التشغيلية–الحوافز (سيتم استبدالهIFRS16 ب بداية من جانفي 2019)
التفسير SIC25	ضرائب الدخل–التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو مساهميه
التفسير SIC27	تقييم مضمون المعاملات في الشكل القانوني للتأجير(سيتم استبداله بـIFRS16 بداية جانفي 2016)

التفسير SIC29	الإفصاح–ترتيبات امتياز تقديم الخدمات
التفسير SIC32	الأصول غير الملموسة–تكاليف الموقع الالكتروني

المصدر: https://www.iasplus يوم2018/08/15

3- التطوير المستمر للمعايير المحاسبية الدولية: تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة، وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى التغيير في الظروف الاقتصادية، وتضل مشكلة الارتقاء بمستوى الإفصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومات المالية من أهم المحركات لتغيير وتطوير المعايير المحاسبية الدولية، ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي[1]:

3-1- تعديل المعايير: يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، وقد تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من2005، كما ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك، ويكون التعديل بأشكال مختلفة منها:

- ✓ إلغاء بعض البدائل المحاسبية؛
- ✓ تعديل التعريفات؛
- ✓ إلغاء بعض الممارسات المحاسبية.

3-2- دمج التفسيرات في المعايير: تختص لجنة تفسيرات المحاسبة الدوليةSIC التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية والتي فيما بعد تم تعديل اسمها إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية بوضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يوجب دمجها في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير ومن الأمثلة الكثيرة:

- ✓ التفسير رقم SIC18 الذي تم دمجه في المعيار IAS1.
- ✓ التفسير رقم SIC1 الذي تم دمجه في المعيار IAS2.
- ✓ التفسير رقمSIC06, SIC14, SIC23 التي تم دمجها في المعيارIAS02.

3-3- دمج بعض المعايير ببعضها البعض: لوجود عوامل بينها ومن الأمثلة عن ذلك:

- ✓ دمج المعيار IAS03 في المعيارينIAS27,IAS28.
- ✓ دمج المعيار IAS04 في المعيار IAS01.
- ✓ دمج المعيار IAS09 في المعيار IAS38.

3-4- سحب بعض المعايير وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا، يمكن تطبيقها كما حصل في المعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.

[1] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007** ، مرجع سبق ذكره، ص ص34-36.

3-5- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة، كما حصل مع المعيار IAS32 المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله المعيار IFRS03 بنفس الاسم.

يمكن القول أن الإفصاح عما يعتقد أنه معلومات هامة، وذات تأثير كبير على القرارات الاقتصادية، إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير في المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لزيادة أهميتها على المستويين المحلي والعالمي، واحتلالهما جزء كبير من الأنشطة الاقتصادية، حيث يتعلق الموضوع الأول بالإفصاح عن المعلومات التي يعتبرها العديد من المنظرين في المحاسبة من أهم موارد المؤسسة.

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

المطلب الأول: عموميات حول الإطار المفاهيمي

بما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فإنّه يطلب من إدارة 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-مفهوم الاطار المفاهيمي: يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي 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، وفي العام 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB[1]، وبسبب التقارب بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، أوصت الأخيرة بضرورة الرفع من جودة المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، فبدأ العمل على إيجاد إطار عام يسمح بتطوير معايير أعلى جودة من سابقتها، وعليه تم تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن اعتبر التعديل طفيف وغير مهم نسبيا، ومنذ الاجتماع الذي عقد سنة 2002 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB، باعتبارهم أهم هيئتان تقومان بتطوير المعايير المحاسبية في العالم، حيث اتفقتا على تطوير حزمة

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والتطبيقية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص2-3.

متكاملة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية ومنذ ذلك الحين سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير معايير ذات جودة عالية وقبول دولي، ولا يتم ذلك إلا من خلال وجود إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يتماشى مع المستجدات والأهداف الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، فبدأ التفكير في تطوير الإطار المفاهيمي الذي تم إصداره سنة 1989، فقام مجلس معايير المحاسبة الدولية بجهود حثيثة قصد تطوير إطار عمله، حيث تتالت سنويا الاجتماعات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB، وقد بدأت عملية مناقشة إصدار إطار مفاهيمي جديد منذ سنة 2008 ومع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عمل تتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي سبتمبر 2010 تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وهو في الحقيقة تعديل للإطار السابق والمسمى بإطار إعداد وعرض القوائم المالية[1]، يمكن أن نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي الجديد يهتم بالقوائم المالية وبالتقرير المالي وجميع مكوناته، ويمكن تلخيص أهم المحطات التاريخية التي مر بها الإطار المفاهيمي في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): أهم المحطات التاريخية التي مر بها الإطار المفاهيمي

التاريخ	الحدث
افريل1989	وضع إطار إعداد وعرض القوائم المالية من قبلIASC
جويلية 1989	إصدار إطار إعداد وعرض القوائم المالية
افريل2001	تبني إطار إعداد وعرض القوائم المالية من قبلIASB
سبتمبر2010	وضع الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من قبلIASB

المرجع: حمزة العرابي: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص65.

2- الدواعي التي أدت إلى التفكير في تعديل الإطار المفاهيمي لسنة 1989

فيما يلي الدواعي التي أدت إلى التفكير في تعديل الإطار المفاهيمي لسنة 1989 [2]:

- التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، حيث أعلنوا سنة2002 على اتفاق بينهما بقصد توحيد الجهود فيما يخص المبادئ والمعايير المطبقة عالميا، وتجسد هذا الاتفاق بالقيام بعمل مشترك هدفه إعداد إطار مفاهيمي جديد بدأ سنة 2008.

- آثار الأزمة المالية التي تضغط على مجلس معايير المحاسبة قصد توفير أدوات وحلول محاسبية للرفع من جودة وشمولية التقارير المالية.

[1] حمزة العرابي: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص ص64-65.

[2] المرجع نفسه: ص66.

– يعد تكديس المعلومات وتراكمها بدرجة مفرطة أمر غير ضروري، لأنها تساهم في التشويش على مستخدمي المعلومات المالية وعليه يصبح من الأهمية تقليل حجم المعلومات التفصيلية المتضمنة في التقارير المالية.

– إنّ إظهار المعلومات من منظور تاريخي في القوائم المالية يعتبر خللا في حد ذاته، لأنه لا ينسجم مع المرونة في الأعمال وتسارعها.

– لا يسمح الإطار المفاهيمي لسنة 1989 بالاعتراف ببعض الموجودات غير الملموسة، ويعد استبعادها سببا في زيادة الفجوة بين القيمة العادلة للمؤسسة وقيمتها الدفترية، وهذا ما يجعل عملية التحليل المالي والتنبؤ مبنية على معلومات لا تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة.

3- الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية: إن الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يتمثل في[1]:

– مساعدة المجلس على مراجعة المعايير الموجودة وتطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية؛

– مساعدة المجلس على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية وتقليل البدائل المسموح بها؛

– مساعدة هيئات المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

– تقديم المساعدة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

– مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية ؛

– مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات؛

– تقديم معلومات عن توجهات المجلس في وضع معايير المحاسبة الدولية.

4- نطاق إطار إعداد وعرض البيانات المالية: يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية القوائم المالية ذات الغرض العام، وهي القوائم التي تعدها مؤسسات القطاع الخاص بالإضافة إلى المؤسسات الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمؤسسة، وبناءا عليه فإنّ الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد القوائم المالية المعدة لاستعلامات خاصة مثل القوائم المالية التي تعد لغايات الدوائر الضريبية[2].

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص68-69.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 3.

المطلب الثاني: أهداف ومستخدمو القوائم المالية

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أهداف القوائم المالية، كما حدد فئات مستخدمي القوائم المالية، مع تحديد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة كما يلي:

1-أهداف القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 مكونات القوائم المالية على النحو التالي[1]:

- الميزانية العمومية.

- قائمة الدخل.

- قائمة تظهر إما: -كافة التغيرات في حقوق الملكية.

- التغيرات في حقوق الملكية باستثناء العمليات مع أصحاب المؤسسة سواء بزيادة أو بتخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح.

- قائمة التدفقات النقدية

-السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

2- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات: تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

- **المستثمرون الحاليون والمرتقبون:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الأتي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم المؤسسة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة؛

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة المؤسسة ومستقبلها وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 6.

– **الموظفون:** يحتاج الموظف في المؤسسة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

– **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت المؤسسة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

– **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع المؤسسة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

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

– **الحكومة ودوائرها المختلفة:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة، كما تحتاج إلى معلومات تساعدها في تقدير الضرائب المختلفة على المؤسسة وتحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني.

– **الجمهور:** بحاجة إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة، كما قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ورد في الإطار المفاهيمي أن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي جميع ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمعلومات التي تنشر في القوائم المالية تغطي عملية قياس لأحداث حصلت في الماضي، في حين أن القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل.

المطلب الثالث: الفرضيات والخصائص النوعية وفق الإطار المفاهيمي

نص الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية على الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، وعلى الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر بالمعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية.

1- الفرضيات الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية: هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفقا لفرضيتين أساسيتين هما[1]:

– **أساس الاستحقاق:** يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص12-13.

بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.

– **فرضية الاستمرارية:** عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير المحاسبة الدولية يتم افتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة أو أن لدى إدارة المؤسسة نية لتصفية المؤسسة أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلا.

2– الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:هي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للبيانات المالية بما يلي[1]:

القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية أو المصداقية(تتحقق بالتمثيل الصادق– الجوهر فوق الشكل– الحياد الحذر– الاكتمال)، القابلية للمقارنة.

المطلب الرابع: قواعد الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية، ومفاهيم رأس المال.

إنّ القوائم المالية تعرض الآثار المالية للعمليات والأحداث لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعا لخصائصها الاقتصادية، تخضع هذه العناصر لقواعد اعتراف وقياس منصوص عنها في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.

1– عناصر القوائم المالية: تنطوي عملية عرض عناصر القوائم المالية في بيان المركز المالي وبيان الدخل على عملية تصنيفات فرعية، يمكن أن تصنف الأصول والالتزامات حسب طبيعتها أو حسب وظيفتها من أجل إظهار المعلومات بالصورة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية، وذلك كما يتضح من العرض التالي:

– **المركز المالي:** إن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي:الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية وتعرف هذه العناصر كما يلي:

- ✓ **الأصل:** مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمؤسسة[2].

إن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة بالأصل ممكن أن تتدفق للمؤسسة بعدة طرق[3]:

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص75–82.

[2] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص107.

[3] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص82.

استخدام الأصل بإنتاج السلع أو الخدمات، مبادلة بأصل آخر، تسديد التزام، توزيع على الملاك، تخفيض التدفقات النقدية الخارجة مثل تصنيع بديل يخفض تكاليف الإنتاج.

- ✓ **الالتزام:** مديونية حالية على المؤسسة ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية تملكها المؤسسة، مثال ذلك: دفع نقدية، تحويل أصل آخر، تقديم خدمات، استعاضة التزام بالتزام آخر[1].
- ✓ **حقوق الملكية:** هي حصة الملاك المتبقية في أصول المؤسسة بعد خصم كافة الالتزامات، وهذا يتضمن[2]: رأس المال المدفوع (علاوات الإصدار)، الأرباح المحتجزة ، الاحتياطات.

– **الأداء المالي:** يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح، لذلك فإنّ العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي: الإيرادات والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئيا على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المؤسسة لإعداد قوائمها المالية وتعرف عناصر الإيرادات والمصروفات كما يلي:

- ✓ **الإيرادات:** تتمثل الايرادات في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات[3]، وتقسم الإيرادات إلى: إيرادات (نشاط عادي) ومكاسب (نشاط غير عادي أو غير متكرر).
- ✓ **المصروفات:** النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات والتي ينشأ عنها نقصان في حقوق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك أنفسهم[4]، وتقسم المصاريف إلى[5]: مصاريف، خسائر، تعديلات الحفاظ على رأس المال.

2– معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية:الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر[6]، وتتمثل معايير الاعتراف بعناصر القوائم المالية بما يلي[7]:

---

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[2] المرجع نفسه: ص84.

[3] Catherine Maillet-Baudrier, Anne le Manh: **Normes Comptable internationales IAS/IFRS**, 29 Aout 2007,P33.

[4] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص113.

[5] المرجع نفسه: ص85.

[6] المرجع نفسه: ص85.

[7] أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، مرجع سبق ذكره، ص117.

– **احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية:** يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع المرتبطة بالبند من أو إلى المؤسسة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية، فمثلا عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمم المدينة فمن المبرر الاعتراف بها كأصل (بغياب أي دليل مخالف) لكن عند وجود عدد كبير من الذمم المدينة فهناك احتمال عدم تحصيل بعضها وبالتالي يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص في المنافع الاقتصادية.

– **موثوقية القياس:** إنّ المعيار الثاني للاعتراف بعنصر ما هو أن تكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنّ العنصر لا يعترف به في بيان المركز المالي أو بيان الدخل، مع الأخذ بعين الاعتبار أن البند الذي يحقق الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب الإفصاح عنه.

– **قواعد الاعتراف بالأصل:** يتم الاعتراف بالأصل عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة، وأنّ للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، ويمكن تلخيص الاعتراف بالأصل بالميزانية [1]كما يلي: تعريف الأصل+معايير الاعتراف=أصل

– **قواعد الاعتراف بالالتزام:** يتم الاعتراف بالالتزام عندما يكون من المحتمل أن ينجم عن تسديد التزام حالي تدفق خارج للمنافع الاقتصادية، وأنّ المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية، ولا يتم الاعتراف بالالتزامات الناجمة عن عقود لم يتم تنفيذها.

– **قواعد الاعتراف بالإيرادات:** يتم الاعتراف بالإيراد عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية.

– **قواعد الاعتراف بالمصاريف:** يتم الاعتراف بالمصاريف عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، ويتم الاعتراف بالمصاريف على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة والإيرادات المكتسبة(مقابلة المصاريف بالإيرادات)، مثال ذلك تكلفة البضاعة المباعة /إيرادات المبيعات.

3– معايير قياس عناصر القوائم المالية: يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل[2]:التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية، القيمة العادلة، القيمة القابلة للاسترداد.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص86.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 12.

4- مفاهيم رأس المال: يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، وتتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد قوائمها المالية، وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإنّ رأس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال مثل (الطاقة التشغيلية) فإنّ رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

مفاهيم الحفاظ على رأس المال: ينشأ من تبني المؤسسة لأحد المفاهيم السابقة مفاهيم الحفاظ على رأس المال التالي:

- ✓ **مفهوم الحفاظ على القيمة النقدية لرأس المال:** بمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للملاك، أو مساهمات منهم أثناء الفترة، يمكن أن يقاس الحفاظ النقدي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.
- ✓ **مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال:** بمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية(أو القدرة التشغيلية) للمؤسسة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات على الملاك، أو مساهمات منهم أثناء الفترة.

خلاصة:

تم في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة الدولية من خلال التطرق إلى المحاسبة الدولية وأهميتها وأسباب ظهورها، كما تم التطرق إلى اختلافات الممارسات المحاسبية بين الدول وبعدها التطرق إلى التوافق المحاسبي، ليتم تناول موضوع معايير المحاسبة الدولية من خلال التطرق إلى الإطار التنظيمي للمعايير من خلال نشأة وأهمية المعايير خصائص ومزايا تطبيق المعايير ومحددات تطبيق المعايير بالإضافة إلى التطرق إلى الإطار التنظيمي للمعايير تم تناول كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية تم التطرق فيهما إلى كل من الهيكل التنظيمي للجنة نشأتها مراحلها وأسباب إعادة هيكلتها، كما تم تناول الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وفي مطلب أخير تم تناول عرض وتبويب والتطوير المستمر لمعايير المحاسبة الدولية وفي مبحث أخير تناولنا الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية.

الفصل الثالث:

القياس والإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر وظيفتي القياس والإفصاح من أهم وظائف المحاسبة، حيث تعتمد وظيفة الإفصاح على وظيفة القياس، وتخضع هذه الأخيرة لقيود تنعكس على نتائج القياس وعلى المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، فالقياس المحاسبي يُعنى بتحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، لذا فإنّ القوائم المالية التي يعتقد أنها تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة بعيدة عن الواقع بسبب القيود على عملية القياس المحاسبي.

إنّ الإصلاحات التي مست المنظومة المحاسبية في الجزائر، مست بدرجة كبيرة المبادئ والفروض التي تقوم عليها عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية والتي تنعكس بدورها على عرض المحتوى المعلوماتي لها، إذ نص النظام المحاسبي المالي على وجوب الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية إعداد الكشوف المالية، وحرصه على ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، كما توجه النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها القيمة الحقيقية، كما نص على ضرورة وجود حد أدني من المعلومات التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية سواء ضمن القوائم المالية أو في الملحق، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي جوهر إجراءات العمل المحاسبي، لذلك يترك بصماته على القوائم المالية، حيث يمكن من خلاله قرن الأعداد بالأحداث التي تحدث بالمؤسسة سواء كانت أحداث ماضية أو حالية أو مستقبلية.

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

يلعب القياس المحاسبي دورا مهما في توفير معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، فكلما كان القياس موضوعي وملائم ولا يتسم بالتحيز كلما كانت المعلومات المنتجة صادقة وتعطي صورة وفية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

1- ماهية عملية القياس المحاسبي: يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي، ولعل ما يؤكد ذلك أن كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة[1].

إنّ وظيفة القياس المحاسبي تنصب على قياس موارد واستخدامات الوحدة الاقتصادية وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات، حيث يشكل هذا الإطار لعملية القياس مجال عمل المحاسبة المالية بمفهومها الشامل الذي ينجم عنه مجالات فرعية للقياس معبرة عن فروع المحاسبة الأخرى كالمحاسبة الضريبية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وغيرها[2].

1-1- تعريف القياس المحاسبي: ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام لـ Campell الذي عرّفه بالتالي: يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[3].

وردت عدة تعاريف تخص القياس المحاسبي نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 وهو من أكثر التعاريف تحديدا لعملية القياس المحاسبي يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة[4].

---

[1] عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص62.

[2] بكر إبراهيم محمود: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد71، 2008، ص7.

[3] وليد ناجي الحيالي: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص100.

[4] محمد مطر، موسى السيوطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل للنشر، 2008، ط2، ص130.

التعريف الثاني: يعرّف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) القياس المحاسبي بأنّه: عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[1].

التعريف الثالث: عرّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القياس المحاسبي بأنه: عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية التي ستظهر بها في بيان المركز المالي وبيان الدخل[2].

التعريف الرابع: عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري بأنّه: عملية تحديد القيم النقدية التي يتم الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج، بالاعتماد على طرق قياس محددة[3].

نستنتج أنّ القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية لعناصر القوائم المالية بناء على أحداث ماضية وجارية ومستقبلية، كما نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاثة ركائز أساسية:

- الشخص الذي يقوم بعملية القياس المحاسبي؛
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس تكون ممثلة في العمليات المالية؛
- النظام المحاسبي للقياس باعتباره أداة للقياس.

1-2- مادة عملية القياس المحاسبي: يعمل القياس المحاسبي على تقييم الأحداث الاقتصادية وكذلك يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وتأثيرها على المؤسسة، هذه الأحداث يجري توزيعها إلى مجموعتين[4]:

1-2-1- أحداث اقتصادية: إنّ الأحداث الاقتصادية تعد بمثابة الأساس أو المادة الخام في العمل المحاسبي سواء أكان حدث اقتصادي واحد أو مجموعة من الأحداث الاقتصادية، وتقسم الأحداث الاقتصادية إلى نوعين:

- **أحداث اقتصادية غير مالية:** هي نشاطات داخلية أو خارجية تؤثر على أعمال المؤسسة أو على مقدرتها في تحقيق الأرباح وبالتالي على مركزها المالي، إلا أنّه 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 المشروع 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

---

[1] ريتشارد شرويد، وآخرون: **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012، ص185.

[2] أحمد حلمي جمعة: **نظرية المحاسبة المالية-النموذج الدولي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص61.

[3] مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)**،2001، الفقرة99.

[4] إبراهيم خليل حيدر السعدي: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد21، 2009، ص11.

المعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية، إلاّ أنّ هناك بدائل متعددة لقياس تلك الموارد البشرية وهي التكلفة التاريخية، والتكلفة الاستبدالية والقيمة الجارية للرواتب والأجور.

– **أحداث اقتصادية مالية:** هي النشاطات الداخلية أو الخارجية التي تؤثر على أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويمكن التعبير عنها بقيم مالية محددة، أي أنّه يمكن إجراء القياس المحاسبي لها باستخدام وحدة قياس محددة، ومن هذه الأحداث الاقتصادية المالية نجد:

- ✓ **الأحداث التمويلية:**هي النشاطات التي تهدف إلى الحصول على الأموال للمشروع سواء من مصادر داخلية(الملاك والمساهمين) أو مصادر خارجية (الاقتراض).
- ✓ **الأحداث الرأسمالية:**هي النشاطات التي تؤدي إلى إنفاق رأسمالي بهدف اقتناء الأصول الثابتة للمشروع لتسيير العملية الإنتاجية في المؤسسة.

1-2-2- الأحداث الإيرادية:هي جميع النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الربح سواء أكان ربح عادي أو غير عادي.

1-2-3- نتائج الأحداث الاقتصادية: إنّ أهم هدف قام عليه القياس المحاسبي هو قياس تأثير النشاطات والوقائع الاقتصادية (سواء كانت مالية أو غير مالية) على أعمال المؤسسة ومركزها المالي، حيث أنّ المحاسبة تعمل على قياس تلك النتائج من خلال إعداد القوائم المالية التي تبين أثر الأحداث الاقتصادية الحاصلة على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعلى مركزها المالي وعلى تدفقاتها النقدية وبشكل عام على سير أعمال المؤسسة.

2- الأركان الأساسية لعملية القياس: تقوم عملية القياس على أربعة عناصر أساسية هي[1]:

– **تحديد موضوع القياس:** يجب أن يكون تحديد موضوع القياس (الأشياء) أو الأحداث التي يتم إخضاعها للقياس متسقا مع أهداف المحاسبة والتي تتمثل أساسا في تقديم معلومات تفيد متخذي القرارات.

– **تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية:** يمكن وصف عملية الاعتراف المحاسبي بأثر الأحداث الاقتصادية بأنّها تمثل تسجيل البنود المترتبة عليها أو إدخال هذه الآثار في القائمة المالية للمؤسسة كأصول أو خصوم أو إيرادات أو مصروفات، فالاعتراف ببند من البنود كأصول أو خصوم يتضمن ذكر وصف وقيمة هذا البند ضمن مجموع القوائم المالية، ولا يقتصر الاعتراف بالبند على تسجيل عملية الحصول عليه أو حدوثه، إنّما يمتد أيضا إلى المحاسبة عن التغيرات التي تطرأ عليه حتى اختفائه من القوائم المالية.

– **تحديد الخصائص الواجب إخضاعها للقياس:** إذا خضع أحد عناصر القوائم المالية لعملية القياس فلابد من تحديد تلك الخاصية أو الصفة التي يتمتع بها ذلك البند التي يمكن أن تكون موضوعا لعملية القياس، وتحتاج المفاضلة بين الصفات المختلفة للأصول والخصوم إلى تقييم تلك الخواص في ضوء أفضلية كل منها في تحقيق أهداف المحاسبة.

[1] سامي محمد الوقاد: **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر التوزيع، الأردن، 2011، ط1، ص ص 180-186.

– **وحدة القياس المستخدمة:** يتم استخدام وحدات النقود في المحاسبة كوسيلة للتعبير عن الكميات من الأشياء الخاضعة للقياس، وتقوم المحاسبة التقليدية على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك يعني أن أي تغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد خلال الفترة يفترض أنها غير ذات أهمية كبيرة ولا تؤثر على استخدام الوحدات النقدية الأصلية كوسيلة للتعبير على المقاييس المحاسبية، ولكن في ظل التضخم أو الانكماش والتي يعكس التغير في قدرة الوحدات النقدية على المبادلة بالسلع والخدمات من بداية الفترة أو من تاريخ العمليات التي قامت بها المؤسسات حتى نهاية الفترة.

3– أساليب القياس المحاسبي: في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب، يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي[1]:

– **أساليب القياس الأساسية (المباشرة):** باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة أصل وذلك من خلال ثمنه المثبت على فاتورة الشراء.

– **أساليب قياس مشتقة (غير مباشرة):** عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، حيث تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة.

– **أساليب قياس تحكمية:** أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri) تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية:

– إذا لم توجد 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.

– تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

تتدرج معظم أساليب القياس المحاسبي تحت هذا النوع من أساليب القياس، ففي قياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الاستبدالية، في

[1] وليد ناجي الحيالي: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص109–111.

حين يقيّم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي

إذا كان المنطق يقتضي بأن يكون القياس المحاسبي هادفا لقياس القيمة الاقتصادية للثروة الخاصة بالوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية محددة، فإنّ هذا القياس له خصائص ويستدعي الاسترشاد بمجموعة من المعايير والمقاييس التي تساعد على اختيار أفضل الأساليب وانتقاء أفضل الأسس وإتباع أفضل الإجراءات لتحقيق أهداف القياس.

1- الخصائص الأساسية لعملية القياس المحاسبي: بما أن القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية لعناصر القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، فإنّه يتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية يمكن عرضها كما يلي[1]:

- **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف-مثل ضرائب الدخل- بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط .

- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

- **القيمة القابلة للتحقق:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط .

- **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط .

2- معايير القياس المحاسبي: المعايير تمثل حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من هذا القياس[2]، ويمكن اعتماد معايير أساسية لقياس الأصول في المحاسبة هي[1]:

[1] أحمد حلمي جمعة: **نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص62.

[2] سامي محمد الوقاد: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص30.

– **الصلاحية للغرض المستهدف:** يعتبر قياس كل من الربح، وإظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية هما الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي، وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها، ولا بد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام، حتى يمكن الاعتماد عليها وعرضها عرضا صادقا، وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

– **القابلية للتحقق:** تشكل البيانات أو المعلومات المحاسبية قاعدة أساسية، لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة، ولتحديد أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالات محددة ولها استقلاليتها، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

– **الالتزام بالموضوعية:** يعني أنّ البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى، وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي، وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية، كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة.

– **القابلية للقياس الكمي:** التعبير عن الأحداث الاقتصادية بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المؤسسة، وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى، لقياس التغيرات المحاسبية، نظرا لعدم تماثلها وهذا ما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبصورة مناسبة وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها إلى أقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

تعاني عملية القياس المحاسبي من وجود بعض المشاكل التي تنعكس آثارها على مخرجات النظام المحاسبي فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات، ومن هذه المشاكل:

1- قيود ومحددات القياس المحاسبي: تخضع وظيفة القياس المحاسبي لقيود أو محددات لا يمكن تجاوزها، لذا فإنّ القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وتمثل نتيجة النشاط والمركز المالي بعد انتهاء الفترة المالية ويعتقد معظم مستخدمي هذه القوائم المالية بأنّ مثل هذه التقارير تعكس الواقع والحقيقة إلا أن ذلك ليس بقريب منه كونها تخضع لمثل هذه المحددات وهي كالأتي[2]:

[1] حيدر محمد علي بني عطا: **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

[2] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي: **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص51-65.

– **عدم التأكد:** إنّ عدم التأكد واحد من القيود التي تؤثر في جودة عملية القياس المحاسبي ونتيجتها كونها تتعلق بأحداث اقتصادية مستقبلية ومن هنا تكون هذه المعلومات غير موثوقة كونها غير مؤكدة.

– **الموضوعية وقابلية التحقق:** معاني الموضوعية هي:

- المقاييس غير الشخصية أو التي لا تعبر عن وجهة نظر الشخص القائم بالقياس؛
- المقاييس التي تعتمد على دليل يمكن التحقق منه؛
- المقاييس التي تحظى بإجماع آراء خبراء مؤهلين؛
- صغر تباين القياسات المأخوذة عن خاصية معينة عندما يقوم أفراد مختلفون بالقياس.

كما أن البناء النفسي وثقافة الفرد ومدى نزاهته يضاف إلى نوع المجتمع الذي يعيش فيه تؤثر في الموضوعية التي يتمتع بها الفرد.

أما عن علاقة القياس المحاسبي بالموضوعية فيقول الشيرازي" القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر باستخدامه بشكل مستقل نفس قواعد وأسلوب القياس، فإذا أردنا أن نثبت صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار.

– **أثر الوحدة النقدية:** ولأن القياس المحاسبي قياس (بالقيم الحقيقية) في تاريخ حدوث عناصر القوائم المالية، فإنّ تغير هذه القيم لاحقا بمرور الوقت يؤدي إلى أن القياس المحاسبي ونتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم الأمس، ومن جهة أخرى فإنّ التجميع الذي يقوم به المحاسب لقيم عناصر القوائم المالية المتباينة يجعل هذا التجميع بدنانير مختلفة القيم.

– **أثر الحيطة والحذر:** إن مفهوم التحفظ لا يعد مسلمة حسابية ولا يجب أن يكون واحدا من القيود، لكن تطبيقه يفرض قيدا على عرض البيانات التي تكون بدونه موثوقا بها أو ملائمة، وليفهم التحفظ في المحاسبة فإنّه يجب محاولة فهم الظروف التي تؤدي إلى زيادة وإبراز مدى الصدق في هذا القيد.

2– التحيز في القياس المحاسبي: تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو العلوم الاجتماعية على حد سواء، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنّه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص.

2–1– مصادر تحيز القياس المحاسبي: للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية، وتقوم هذه العملية على أربعة مقومات أو ركائز رئيسية هي:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب؛
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس؛
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس ممثلة في العمليات المالية؛
- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

إن أي خلل يصيب ركيزة من الركائز الثلاث الأولى، لابد وأن تنعكس آثاره على الركيزة الرابعة (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس إما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

- **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بنظام القياس المحاسبي نفسه بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف وفرض ثبات وحدة النقد...الخ، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا ولو من الناحية النظرية على الأقل، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش لطبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.

- **تحيز القائم بعملية القياس:** يقصد به تحيز القياس المحاسبي التي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة يتمتع بدرجة عالية من الموضوعية وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب وليس بنظام القياس .

- **التحيز المشترك:** وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا، بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس، يحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة .

2-2- أشكال تحيز القياس المحاسبي: مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد كذلك الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، لذلك يمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي:

- **تحيز الموضوعية:** ينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب، أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس، أو عن نقص في موضوعية الركنين معا حيث يكون التحيز مشتركا، أو بمعنى آخر فإنّ تحيز موضوعية القياس المحاسبي هو محصلة لتحيز قاعدة القياس وتحيز المحاسب وتحيزهما المشترك.

من الناحية النظرية البحتة يمكن القول أن تحيز موضوعية القياس المحاسبي ينعدم في حالة واحدة فقط هي عندما يتمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة، وهذا شرط من الصعب تحقيقه في الحياة الواقعية.

– **تحيز الملاءمة:** يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، لذا فإن تحيز ملاءمة القياس على صلة بملاءمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، ويقاس تحيز مواءمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، وكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملاءمة والعكس بالعكس.

من الناحية النظرية البحتة، فإنّه ينتفي تحيز المواءمة تماما في حالة واحدة فقط وهي عندما ينجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط وبالشكل المناسب وفي الوقت المناسب.

– **تحيز الموثوقية على القياس:** يعد تحيز الموثوقية على القياس المحاسبي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

المطلب الرابع: مفاهيم القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

لأن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، فإنّ أسس القياس المعتمدة من النظام المحاسبي المالي لا تختلف عن الأسس المنصوص عليها وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

1- النصوص القانونية المتعلقة بقواعد القياس المحاسبي وفق(SCF): اعتمد النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية القياس حيث تمت الإشارة لها في القانون 11-07 في الفصل الثاني:الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في المادة 06:أساس عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية، وهذا ما أكدته المادة 16: تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

كما تطرق لها في نص الفقرة112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم:"ترتكز عملية تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية"، إلا أن توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القيمة العادلة يظهر من خلال المادة السابقة رقم16: غير أن بعض الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية(العادلة)، كما تطرقت لها المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم156-08 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، وهذا ما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها القيمة الحقيقية.

لقد عرّف النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة في الملحق الثالث ضمن القسم الثاني من الباب الأول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات، وعرفها بأنّها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

كما عرّفها في المادة رقم 06 من النظام رقم09-08 المؤرخ في29 ديسمبر2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنّها: "المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما بين أطراف على اطلاع جيد راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية"[1].

وعليه فإنّ النظام المحاسبي المالي قد استمد تعريف القيمة العادلة من المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما يدل على توجهه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد رخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف هي كالأتي:

– الأصول المادية والمعنوية والمالية؛ المخزونات؛ الإعانات العمومية؛ الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛ القروض والخصوم المالية؛ تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛ عقود الإيجار التمويلي؛ الإقتراضات والديون المماثلة.

2- المبادئ والقواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم: تتمثل في المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد التقييم لعناصر القوائم المالية، ويمكن التطرق إليها فيما يلي:

2-1- شروط الاعتراف بالأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء: يتم الاعتراف بالأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء عند تحقق الشروط التالية[2]:

- ✓ من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية على المؤسسة؛
- ✓ إذا كانت تكلفة العنصر من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

– يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية المتأتية من بيع سلع أو ممتلكات مدرجة في الحسابات عندما تتوفر الشروط التالية[3]:

- ✓ أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري كل المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات؛
- ✓ أن لا يتدخل الكيان في التسيير أو المراقبة للسلع المتنازل عنها؛
- ✓ أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- ✓ أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي سيتحملها الكيان بشكل صادق.

---

[1] قوادري عبلة: **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2018، ص163.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة111-1.

[3] المرجع نفسه: الفقرة111-2 إلى الفقرة111-6.

– تتمثل المنتوجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

- ✓ فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل؛
- ✓ إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقيات المبرمة؛
- ✓ حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

– يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة.

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

– في حالة وجود علاقة سببية مباشرة وراجحة بوضعية قائمة في تاريخ إقفال حسابات سنة مالية معينة قد عرفت بين هذا التاريخ وتاريخ إعداد حسابات السنة المالية المذكورة، فإنّه يتعين إلحاق الأعباء أو المنتجات المرتبطة بتلك الحادثة بالسنة المالية المقفلة.

– يدرج أي عبئ مالي في حساب النتيجة بمجرد توقف نفقة ما عن إنتاج أ ي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية، لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل أو توقفت عن موافقة هذه الشروط.

2-2- القواعد العامة للتقييم الأولي لعناصر القوائم المالية: ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، كما أنّه من الضروري اللجوء إلى تقييم بعض العناصر بالاستناد إلى[1] :

- ✓ القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)،
- ✓ قيمة التحقيق ؛
- ✓ القيمة المستحدثة (قيمة المنفعة).

– يتم التقييم الأولي للأصول حسب طريقة الحصول عليها بالتكلفة التاريخية كالتالي:

- ✓ **تكلفة الاقتناء:** في حالة الشراء (السلع المستلمة بمقابل مالي)؛
- ✓ **تكلفة الإنتاج:** (الأصول المنتجة من طرف المؤسسة)؛
- ✓ **القيمة العادلة:** في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة؛
- ✓ **القيمة المحاسبية:** إذا كانت الأصول المستبدلة متجانسة.

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة112 -1.

حيث تمثل **تكلفة الاقتناء**=سعر الشراء ناتج عن اتفاق طرفين بتاريخ العملية- التنزيلات والتخفيضات التجارية+ حقوق الجمارك+ الضرائب الأخرى غير القابلة للاسترجاع من مصلحة الضرائب-مصاريف الرقابة على الأصل حتى يصبح قابلا للاستعمال(مصاريف التسليم والتثبيت الأولي، عمولات مهنية).

لا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء: المصاريف الإدارية، المصاريف العامة، مصاريف الانطلاق.

تكلفة الإنتاج= تكلفة المواد والخدمات المستخدمة لتحقيق الإنتاج+ التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالسلعة أو الخدمة المنتجة أو المقدمة- التكاليف المرتبطة بالاستعمال غير الرشيد للطاقة الإنتاجية (تكلفة البطالة).

2-3- القواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم المحاسبي: تناول النظام المحاسبي المالي من المادة 121-1 إلى المادة121-27 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي، سيتم التطرق إليها في المباحث اللاحقة من هذا الفصل.

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

منذ تبني النظام المحاسبي المالي أحدث تغيرات جد مهمة على مستوى التعاريف والمفاهيم وقواعد التقييم والقيد المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية، بحيث أصبح يولي أهمية للواقع الاقتصادي أكثر من الشكل القانوني، بحيث يسمح بإعداد، قياس وتقييم عناصر القوائم المالية بطريقة متوافقة والمرجعية المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: قياس عناصر الميزانية

تعبر الميزانية عن الوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، وتسمى أيضا قائمة المركز المالي وتتضمن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق الملكية في تاريخ معين.

أولا: الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيرها الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، وتعني مراقبة الأصول الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول[1].

كما تعرف على أنها أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع أو توريد الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية[2].

تتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها، ويمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أن تتدفق للمؤسسة بعدة طرق، حيث يمكن للأصل[3]:

[1] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] Jean-Francois des Robert, Francois Méchin, Hervé Puteaux: **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, P36.

[3] حسين القاضي: **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص65.

- ✓ أن يستخدم منفردا أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل المؤسسة؛
- ✓ أن يستبدل بغيره من الأصول؛
- ✓ أن يستخدم لسداد عنصر من عناصر الالتزامات؛
- ✓ أن يوزع على ملاك المؤسسة.

تصنف الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين هما:

1- الأصول غير جارية: هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة، وتشمل على الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات...)، والأصول المالية التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة[1].

1-1- الأصول العينية: يعرّف النظام المحاسبي المالي التثبيت العيني على أنّه أصل عيني مراقب من طرف الكيان يحوزه من أجل استخدامه في عملية الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، وتكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية واحدة[2].

ونص النظام المحاسبي المالي على وجوب الاعتراف بالأصل العيني في الحسابات إذا تحقق الشرطان التاليان[3]:

- ✓ من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- ✓ تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

1-1-1- القياس الأولي للأصول العينية: تدرج التثبيتات المادية في الحسابات بحسب الحالات الآتية:

- **الاقتناء:** تدرج الأصول العينية بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتدرج فيها مجموع تكاليف: الاقتناء ووضعها في أماكنها، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف، تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء وبصفة عامة كل التكاليف من تاريخ تحويل ملكية الأصل للمؤسسة (دخوله تحت رقابتها) إلى غاية جاهزيته للاستغلال[4].

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم156/08 المؤرخ في 28 ماي2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة21.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة121-1.

[3] المرجع نفسه: الفقرة121- 3.

[4] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر،2014 ، ص25.

– يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.

– تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

– تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة[1].

– **الأصول المصنعة داخل المؤسسة:** إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى غير المباشرة المحددة والمرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل[2].

– **الأصول المقتناة بالتبادل:** نص النظام المحاسبي المالي على أن يتم إدراج التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها العادلة، إلا في الحالات الاستثنائية[3]:

- ✓ كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية؛
- ✓ عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عليه في إطار عملية التبادل.

إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنه يقيم ويسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.

– **تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول:** يستثنى من تكلفة الأصل تكاليف القروض واعتبارها مصاريف مالية، إلا أن النظام المحاسبي المالي يرخص في الفقرة 126-3 لقانون النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض وهذا تطبيقا للمعيار المحاسبي IAS23"تكاليف الاقتراض"، حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في قيمة إقتناء، إنتاج أو إنجاز الأصل، وذلك باحترام الشروط التالية[4]:

– إذا تطلب الأصل مدة طويلة حسب النظام المحاسبي المالي أكثر من 12 شهر للتحضير قبل أن يستعمل أو يباع.

– في حالة اقتراض الأموال خصيصا للحصول على هذا الأصل، فإنّه يجب أن نضيف لتكلفة هذا الأخير: تكلفة القرض الحقيقية المستحقة خلال الدورة (صافي من الإيراد المحصل في حالة توظيف مؤقت للقروض المحصلة).

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] المرجع نفسه: ص26.

[3] المرجع نفسه: ص29.

[4] بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS**، منشورات كليك، 2015، الجزائر، ط2، ص ص218-219.

– في حالة القروض العامة (ليست مخصصة لأصل بعينه)، والتي استعملت في الحصول على الأصل، يحدد مبلغ التكلفة الواجب إدراجها ضمن تكلفة الأصل، بحساب الوسط الحسابي المرجح لمعدلات الفائدة المطبقة القرض المستعمل للحصول على الأصل (جزء من القرض)، في هذه الحالة فإن مبلغ تكلفة القرض المحمل لتكلفة الأصل خلال الدورة، لا يجب بأي حال أن يتعدى مجموع تكاليف القروض التي تحملتها الدورة نفسها.

– **الأصول الممولة بعقد إيجار تمويلي:** سيتم التطرق إلى المعالجة المحاسبية للأصول المتحصل عليها بعقد إيجار تمويلي لاحقا.

– **الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول:** سيتم التطرق إليها بشكل من التفصيل لاحقا ضمن حالات خاصة لقياس وتقييم التثبيتات العينية والمعنوية.

1-1-2- النفقات اللاحقة ذات العلاقة بالأصول: تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية، كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي للأصل، غير أنّه إذا كانت ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل وتطوره، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منها منافع اقتصادية مستقبلية، تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة إلى قيمة الأصل، والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال[1]:

– تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة منفعتها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛

– تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو الإنتاجية للمؤسسة؛

– تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

1-1-3- إهتلاك الأصول العينية: الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان نفسه.

يقوم الكيان بتوزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة تناسبية على فترة منفعة الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية فترة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، وهي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من وراء التنازل عن الأصل عند انقضاء مدة منفعته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، يجب أن تعكس طريقة اهتلاك الأصل تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها هذا الأصل، ويمكن أن يتبع الكيان عدة طرق هي الطريقة الخطية وتؤدي إلى عبء اهتلاك ثابت على المدة النفعية للأصل، الطريقة المتناقصة وتؤدي إلى عبء متناقص أو الطريقة المتزايدة والتي ينتج عنها عبء متزايد أما طريقة وحدات الإنتاج فيترتب عنها عبء يتناسب مع معدل استعمال

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص ص30-31.

الأصل أو الإنتاج المنتظر، ويختار الكيان من بين هذه الطرق من أجل اهتلاك أصوله في حين تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور في نمط استهلاك المنافع الاقتصادية بصورة صادقة[1].

1-1-4- الخسارة في قيمة الأصول: يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل وذلك بإجراء العمليات التالية[2]:

- **أدلة خسارة انخفاض القيمة:** عند قفل الحسابات يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يبين أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الابتدائي، التغيير في البيئة التكنولوجية وغيرها.

- **اختبار الخسارة في القيمة:** يتمثل في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات مع قيمته الحالية(القيمة القابلة للاسترداد)، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة.

كما يجب في نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة مسبقا، فتدني القيمة ليس نهائي، إذ يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغاؤه، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد(التحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء بشرط أن لا يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ التدني المسجل سابقا حتى لا تتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

1-1-5- القياس اللاحق للأصول العينية: يسمح النظام المحاسبي المالي بطريقتين لإعادة التقييم وهي[3]:

- **نموذج التكلفة:** بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك المتراكم ومجمع انخفاض خسائر القيمة للأصل.

- **نموذج إعادة التقييم:** بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

1-1-6- إلغاء الاعتراف بالأصل العيني: يحذف أي تثبيت عيني من الميزانية عند خروجه من الكيان، أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا[4].

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة121-7.

[2] هوام جمعة: **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص59.

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره،: الفقرتين121-20، 121-21.

[4] المرجع نفسه: الفقرة121-11.

1-2- الأصول المعنوية: يعرّف النظام المحاسبي المالي التثبيت المعنوي على أنّه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب من طرف الكيان ويستخدمه في إطار أنشطته العادية مثل المحلات التجارية والعلامات التجارية المكتسبة من خارج المؤسسة في حالة إدماج المؤسسات، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى، الإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري، حقوق إعادة الطبع والنشر...[1].

بناء على التعريف فإنّ الاعتراف بالأصل غير الملموس يتطلب مراعاة ما يلي[2]:

- **إمكانية التحديد:** يعتبر الأصل قابلا للتحديد إذا:

- ✓ كان قابلا للفصل ويكون الأصل قابلا للفصل إذا استطاع الكيان تأجيره أو بيعه أو استبداله، إما مفردا أو مع بعضه.
- ✓ ينشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية.

- **السيطرة:** يفرض الكيان السيطرة على الأصل إذا كان الكيان يملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منه ويستطيع كذلك الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع.

- **المنافع الاقتصادية المستقبلية:** قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس الإيراد من بيع المنتجات أو الخدمات، أو وفورات التكلفة، أو المنافع الأخرى الناجمة من استخدام الكيان للأصل.

تستثنى من هذا التعريف شهرة المحل (الشهرة الداخلية) لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة.

يدرج التثبيت العيني في الحسابات كأصل إذا كان[3]:

- ✓ من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- ✓ تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

1-2-1- القياس الأولي للأصول المعنوية: يجب قياس الأصل المعنوي مبدئيا بمقدار تكلفته، مع مراعاة ما يلي:

- **الامتلاك المنفصل:** تسجل التثبيتات المعنوية في حالة اقتنائها بصورة منفردة بتكلفة الشراء التي تضم سعر الشراء الصافي من التخفيضات التجارية والرسوم المسترجعة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية من الرسوم غير المسترجعة، الأتعاب غير المباشرة واختبارات سير الأصل[1].

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 111-1.

[2] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص31.

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره: الفقرة121- 3.

تشمل تكلفة الحصول عليه (تكلفة الشراء)= سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية.

سعر الشراء= سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع.

التكاليف المباشرة= تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل المعنوي+ الأتعاب المباشرة + اختبارات سير الأصل.

تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل.

وتستثنى ولا تدخل في التكلفة، التكاليف التالية:

- ✓ تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛
- ✓ تكاليف تحويل نشاط ما؛
- ✓ المصاريف الإدارية والمصاريف العامة؛
- ✓ خسائر العمليات عند البداية.

– **الامتلاك كجزء من اندماج الأعمال:** إذا تم امتلاك أصل غير ملموس في اندماج أعمال، تكون تكلفة الأصل غير الملموس بقيمته العادلة في تاريخ الامتلاك، وستعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس التوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المضمنة في الأصل إلى الكيان[2].

– **الامتلاك من خلال منحة حكومية:** من الممكن امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة، أو مقابل عوض رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار، أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيدة (نفس المعالجة المحاسبية بالنسبة للأصول العينية).

– **تبادل الأصل:** يمكن امتلاك أصل أو أكثر عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول، أو مجموعة من الأصول المالية وغير المالية، كما يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، يتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم[3]:

- ✓ تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري؛
- ✓ أو كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية.

أما إذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] أحمد حلمي جمعة: **نظرية المحاسبة المالية(النموذج الدولي الجديد)**، مرجع سبق ذكره، ص 300.

[3] المرجع نفسه: ص 301.

- **الأصول المعنوية المولدة داخليا:** من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل معنوي مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف، وكثيرا ما يكون من الصعب:

- ✓ تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.
- ✓ تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق.

لتقييم أصل معنوي مولد داخليا يلبي مقياس الاعتراف تقوم المؤسسة بتصنيف توليد الأصل بتحديد تكلفة إنتاج الأصل المعنوي داخل المؤسسة حسب النظام المحاسبي المالي، على أساس مرحلتين[1]:

- **مرحلة البحث:** تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة من طور البحث عن مشروع داخلي، أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأن هاته الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة من خلال المرحلة.

- **مرحلة التطوير:** تشكل نفقات التنمية (التطوير) أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط[2]:

- ✓ إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- ✓ إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- ✓ إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

يقيّم الأصل المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة الإنتاج= التكلفة المباشرة، وتبدأ المؤسسة في حساب تكلفة الإنتاج هذه، ابتداء من اعترافها بصفة الأصل المعني كأصل ثابت غير مادي، أي عندما تتوفر شروط الاعتراف بالأصل.

التكاليف المباشرة : هي تكاليف المواد والخدمات، تكاليف المستخدمين، حقوق التسجيل واهتلاك شهادات الاختراع المستعملة في إنشاء هذا الأصل[3].

1-2-2- القياس اللاحق للأصول المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي بعد التسجيل الأولي للأصول المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة، ويرخص لهذه المعالجة إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة[1].

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 121- 14.

[3] محمد بوتين: **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، 2015، ص136.

1-2-3- إهتلاك الأصول المعنوية: يعتمد في حساب وتسجيل اهتلاك التثبيتات المعنوية على مدة المنفعة (غالبا ما تكون مدة المنفعة محددة في حالة وجود حق تعاقدي يحددها "الامتياز، الرخصة، براءة الاختراع).

إذا كانت مدة المنفعة لتثبيت معنوي محددة(معروفة) فإنه يخضع للاهتلاك على غرار باقي التثبيتات المعنوية، أما إذا كانت هذه المدة غير محددة(غير معروفة) فهذا يعني أن التثبيت المعنوي غير قابل للاهتلاك.

افترض النظام المحاسبي المالي ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة، وفي حال حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإنّ المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية[2].

1-2-4- الخسارة في قيمة الأصول المعنوية: يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة الأصول المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية بعد الاستهلاكات في نهاية كل دورة، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة[3].

1-2-5- إلغاء الاعتراف بالأصل المعنوي: يجب أن يحذف الأصل المعنوي من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا اقتصادية مستقبلية من استخدامه، أو خروجه، فالأرباح والخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل في الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة[4].

1-3- حالات خاصة لقياس الأصول العينية والمعنوية: تطرق النظام المحاسبي المالي إلى حالات خاصة لقياس الأصول العينية والمعنوية، ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فتطرق إلى الإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية، معالجة الأراضي والمباني التي تشكل أصولا متمايزة، تقييم الأصول البيولوجية، العمليات المنجزة بصفة مشتركة وغيرها ندرجها فيما يلي[5]:

1-3-1- الأصول المكتسبة بالعملات الأجنبية: تحوّل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ اهتلاكها أو التنازل عليها.

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 121-21، 121-27.

[2] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص39.

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة121-10.

[4] المرجع نفسه: الفقرتين121-11، 121-12.

[5] زين عبد المالك: **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص ص69-70.

1-3-2- شراء الأراضي والمباني معا: تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما الأراضي على العموم هي أصول غير قابلة للاهتلاك.

1-3-3- الأصول البيولوجية: يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة عند نقطة البيع، في حالة عدم إمكانية تقدير قيمتة الحقيقية بصورة صادقة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، والخسائر أو الربح الناتجان من تغيير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

1-3-4- العقارات الموظفة: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا(أراضي، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و أو تثمين رأس المال، فهو بذلك غير موجه إلى الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي.

يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات باعتبارها أصولا عينية، يتم تقييمها ب:

- ✓ **طريقة التكلفة:** التكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.
- ✓ **طريقة القيمة الحقيقية:** تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية لأي عقار موظف يحوزه كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة.

1-3-5- العمليات المنجزة بصورة مشتركة: هي تلك العمليات التي تتم نتيجة اتفاق طرفان أو أكثر عن ممارسة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة، تسجل العمليات لدى كل مشارك حسب الشروط المتفق عليها في العقد كما يلي:

- تسجل الأعباء والإيرادات عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصفة مشتركة ممسوكة من طرف مسير واحد، وكل شريك يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه فقط.

- يدرج كل شريك في حساباته قسط من الأصول والخصوم بالإضافة إلى حصة من المنتجات والأعباء إذا كانت مراقبة الأصول تتم بصورة مشتركة والملكية مشتركة.

- عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من المشاركين مساهمة، فان كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات.

1-3-6- الإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول: يجب التمييز بين نوعين من الإعانات: إعانات الاستغلال المقدمة لتغطية الارتفاع في المصاريف أو عدم كفاية الإيرادات، أما النوع الثاني فيخص الإعانات على الاستثمار وهو المقصود حسب المعيار IAS20 " الإعانات الحكومية" تعالج الإعانات بطريقتين إما[1]:

- أن تعتبر الإعانة كإيراد للمؤسسة، وهذه الطريقة التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي.
- أن تطرح من تكلفة الأصل، وهذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحقا.

في الفقرة 124-1 من قانون النظام المحاسبي المالي تعرّف الإعانات العمومية كتحويل لموارد عمومية لتعويض (تغطية) تكاليف تحملتها أو سوف يتحملها المستفيد من الإعانة، وهذا بعد خضوعه أو الخضوع لاحقا لبعض الشروط المتعلقة بأنشطته، وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية:

تسجل الإعانات(سواء إعانات الاستغلال، أو إعانات الاستثمار) كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها ولهذا:

- تظهر الإعانات المرتبطة بالأصول في الميزانية كإيرادات مؤجلة؛

- إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للاهتلاك، فإنها تسجل في الإيرادات(تحول لإيرادات حسب المعالجة السابقة) تناسبيا مع الاهتلاك.

- أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات غير قابلة للاهتلاك، أي ليس لها عمر إنتاجي محدد، فإن مدة التحويل توافق مدة عدم قابلية التصرف في التثبيتات موضوع الإعانة، أما إذا غاب البند المحدد لهذه المدة، فإن الإعانة تحول للإيراد لمدة 10سنوات بطريقة خطية.

- العامل المولد لتسجيل الإعانة في الأصول، أو في الإيرادات سواء كانت إعانة نقدية أو عينية(وهنا تقيم بالقيمة العادلة) هو توفر ضمان معقول:

- ✓ بأن يخضع الكيان لشروط الإعانة؛
- ✓ أن تحصل الإعانة (تقبض).

في حالة استثنائية يمكن أن يجبر الكيان على إرجاع الإعانة، يسجل هذا التعويض كتغيير التقديرات المحاسبية للتثبيتات.

1-3-7- الحسابات المدمجة: تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة المؤسسات كما لو تعلق الأمر بمؤسسة واحدة.

[1] بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص220-221.

كل مؤسسة (المؤسسة الأم) مقرها و نشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أخرى أو عدة مؤسسات، تعد وتنشر القوائم المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها، والرقابة هي سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من أجل الحصول على منافع من الأنشطة، وتكون هذه الرقابة في حالة امتلاك المؤسسة لأكثر من 50% من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعيين وإنهاء مهام أغلبية المسيرين.

1-3-8- الحسابات المركبة: الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة تقوم بإعداد وتقديم حسابات تسمى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد[1].

1-3-9- الضرائب المؤجلة: عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع ضرائب مؤجلة خصوم أو قابلة للتحصيل ضرائب مؤجلة أصول، خلال سنوات مالية مستقبلية وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وهي تنتج عن[2]:

- فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذه واحتسابه في النتيجة لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور (متوقع).

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

- تعديلات أو عمليات حذف، ومعالجة معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة.

عند إقفال سنة مالية ما يفصل بين الضرائب المؤجلة خصوم والديون الضريبية الجارية وتحدد أو تراجع الضرائب المؤجلة على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحسين.

1-3-10- عقد الإيجار: عبارة عن اتفاق يمنح المؤجر بموجبه للمستأجر حق استعمال أصل ما لفترة زمنية معينة متفق عليها مقابل دفعة أو عدة دفعات معينة، ونميز من الناحية المحاسبية بين نوعين من عقود الإيجار[3]:

- **عقد الإيجار التشغيلي(البسيط):** هو ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل معين ولفترة زمنية محددة، مع احتفاظ المؤجر بملكية الأصل وما ينطوي على ذلك من مخاطر مقابل دفعات الإيجار.

- **عقد الإيجار التمويلي:** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، ومن المخاطر التي ستحول إلى المستأجر التقادم التقني، تقلبات أسعار السوق، انخفاض في الطاقة

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة132-19.

[2] المرجع نفسه: الفقرتين 134-2، 134-3.

[3] المرجع نفسه: الفقرة 135-1.

الإنتاجية، أما المنافع فتتضمن حقوق التنازل عن الأصل، إيرادات استخدام الأصل، بالإضافة إلى هذا فإنه ليس من الضروري تحويل الملكية في نهاية العقد.

1-3-10-1- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي: كل أصل يكون موضع عقد تمويل بالإيجار يسجل عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني[1]:

- **المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار خلال فترة الإيجار:**

- **لدى المستأجر:** يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة أو القيمة الحالية للدفعات الدنيا، ويدرج عقد التمويل بالإيجار لدى المستأجر كأننا حصلنا على أصل بقرض مالي.

- **لدى المؤجر:**هنا ميز النظام المحاسبي المالي بين:

✓ **المؤجر غير صانع أو غير الموزع للأصل المؤجر:**

إن الدين المتشكل من الاستثمار الصافي المرافق للأصل المؤجر يسجل كقرض وديون على عقود الإيجار بالتمويل في مقابل الديون الناتجة عن تكلفة اقتناء الأصل.

✓ **المؤجر المنتج الموزع للأصل المؤجر:** يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات، الأرباح أو الخسائر على المبيعات وتسجل في حساب النتيجة.

- **المعالجة المحاسبية للقرض بالإيجار بعد رفع خيار الشراء:** عندما يرفع المستأجر خيار الشراء، يسجل الأصل في حساب أصول ميزانيته بتكلفة الشراء والتي تساوي السعر التعاقدي للتنازل المشترط من قبل المؤسسة المؤجرة، ويهتلك الأصل على حساب المدة المحتملة للاستعمال المحدد عند رفع خيار الشراء، ويتبع نفس نظام الأصول الأخرى.
- **عقد تنازل تمويل-إيجاري:** عند التنازل المقترن بعد عقد تمويل بالإيجار يسجل محاسبيا كما لو كان الأمر يتعلق بمعاملة واحدة، وكل فائض لإيرادات التنازل بالمقارنة مع القيمة المحاسبية الصافية لدى المستأجر لا تسجل في الإيرادات عند تاريخ العقد بل توزع على مدة عقد الإيجار.

1-4- قياس الأصول المالية: حسب النظام المحاسبي المالي في الفقرة 122-1، تكون التثبيتات المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية غير جارية محل إدراج في الحسابات تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، وتضم العناصر الأربعة التالية[2]:

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص ص132-148.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة122-1.

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة 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 الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

– السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير مثل: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لمدة تفوق السنة المالية الواحدة والمقدمة لأطراف أخرى.

1-4-1- القياس الأولي للأصول المالية: تدرج الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك، ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[1].

1-4-2- القياس اللاحق للتثبيتات المالية: يختلف القياس اللاحق للتثبيتات المالية تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، ونميز الحالات الآتية:

– تسجل بالتكلفة المهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة، هذه التثبيتات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية[2]، تتمثل هذه التثبيتات المالية في كل الأسهم والسندات التي تتم حيازتها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة أو إلى تاريخ الاستحقاق بهدف اكتساب نفوذ في المؤسسة المصدرة لها، أو بهدف تحقيق عوائد وأرباح رأسمالية على المدى الطويل الأجل، وتضم: المساهمات في الشركات التابعة، المساهمات في المؤسسات المشاركة، المساهمات في المؤسسات المشتركة والسندات المثبتة الأخرى من غير السندات المثبتة لنشاط المحفظة والسندات المثبتة لحقوق الدين، حسب مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي تشمل: حـ/26 بجميع حساباته الفرعية بالإضافة إلى حـ/271، حـ/272 كل هذه الحسابات لا تعتبر تثبيتات مالية جاهزة للبيع[3].

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة122-2.

[2] المرجع نفسه: الفقرة122-3.

[3] عبد الرحمان عطية: **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2011، ط1، ص ص152-153.

– تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية أو القيمة العادلة، تتمثل في كل التثبيتات المالية التي يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مرضية دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم والسندات، فالهدف هو التوظيف المالي الربح على المدى الطويل الأجل وليس اكتساب نفوذ في المؤسسات المستفيدة من هذه التوظيفات المالية وعليه فهي تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع[1]، تتمثل هذه التثبيتات في السندات المثبتة لنشاط المحفظة، وحسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي تضم حـ/273.

في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية أو القيمة العادلة كالتالي[2]:

- ✓ بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.
- ✓ بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي: يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل).

بالنسبة للسندات الجاهزة للبيع فإنّ فارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 فارق التقييم، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات، لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية، عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة.

– تقييم بالتكلفة المهتلكة كل التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذا القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان التي لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة[3].

1-4-3- التنازل عن التثبيتات المالية: قد يكون التنازل عن المساهمات بربح أو خسارة وتقيد في حساب النتيجة[4].

1-5- الضرائب المؤجلة كأصول: هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج، وتنتج عن[5]:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع ؛

---

[1] عبد الرحمان عطية: **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص154-155.

[2] المرجع نفسه: ص38.

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 122- 6.

[4] المرجع نفسه: الفقرة 122-7.

[5] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد: **مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، مرجع سبق ذكره، ص9.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

أثناء تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كأصل عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

2- الأصول الجارية: الأصول جارية هي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول غير الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها على خلال الإثني عشر شهرا وكذا على العملاء والنقديات[1].

2-1- المخزون: يعرّف النظام المحاسبي المالي المخزونات على أنّها أصول يمتلكها الكيان تكون موجهة لغايات البيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج لغرض البيع أو على شكل مواد ولوازم تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات[2].

- في عملية تقديم الخدمات، يعد هذا المخزون كتكلفة والتي لم تسجل بعد المؤسسة إيراداتها.

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات أو في شكل تثبيتات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

2-1-1- القياس الأولي للمدخلات من المخزون: تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان والحالة التي توجد عليها، تتمثل هذه التكاليف في[3]:

- **تكاليف الشراء:** تتمثل في ثمن الشراء، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات"حقوق الجمارك والرسوم غير القابلة للاسترجاع، مصاريف النقل، الشحن والتفريغ بالإضافة إلى التكاليف الأخرى المباشرة من تكلفة الشراء مع طرح جميع أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصومات المحصل عليها...

- **تكاليف التحويل:** تتمثل في مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة....

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم156/08 المؤرخ في 28 ماي2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة21.

[2] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد: **مقارنة النظام المحاسبي الماليSCF بالمعايير الدولية للمحاسبةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص84.

– **المصاريف الإدارية العامة:** المنسوبة بشكل مباشر للمخزونات، تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

تستثنى من تكلفة المخزونات: تكاليف الاقتراض، تكاليف التخزين، فرق صرف العملات الأجنبية، مصاريف التوزيع، المنتجات غير العادية الناتجة من النفايات وبقايا التصنيع، المصاريف الإدارية غير المباشرة في وصول المخزونات إلى حالتها الحالية ومكان تواجدها، حيث تدرج هذه الأعباء ضمن أعباء الدورة المالية.

عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإنّ المخزونات تقيم بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها ثبتت أو قدرت في أقرب تاريخ شراء أو إنتاج الأصول المذكورة[1].

2-1-1-1- أساليب قياس التكاليف: يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون.

– تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والفاعلية والطاقة المستنفذة ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

– تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف سريعة التغير، والتي لها هامش متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طريقة أخرى.

تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من قيمة مبيعات المخزون، وتأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزونات المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي، وعادة ما يتم استخدام معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة[2].

2-1-2- قياس المخرجات من المخزون: يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقتين[3]:

-إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (طريقة FIFO).

-وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (طريقة CMP).

أما المخزونات التي لا تعوض بعضها البعض فيتم تقييمها عنصرا بعنصر، بالتكلفة الحقيقية للعنصر.

2-1-3- القياس اللاحق للمخزونات: ينص النظام المحاسبي المالي على أن يتم تقييم المخزونات في نهاية الدورة: عملا بمبدأ الحيطة تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية(أي سعر البيع الصافي) أيهما أقل...تدرج أي خسارة في قيمة

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها** ، مرجع سبق ذكره، ص85.

[2] لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية**، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص218.

[3] المرجع نفسه: ص85.

المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون(أي سعر بيعه)، وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة[1].

2-1-4- الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية: هو المنتوج المحصل من الأصول البيولوجية للمؤسسة، ومن أمثلة ذلك: الحليب، القطن، اللحوم، الفواكه.

يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية(العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، تثبت كل خسارة أو ربح متأتيين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها[2].

تتكون الأصول الجارية الأخرى من النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة ومن أهمها ما يلي:

2-2- حساب المدينين والحسابات المالية: تمثل المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، والنقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة، وتوجد ثلاث حسابات رئيسية تحت هذا البند وهي[3]:

2-3- الزبائن والحسابات الملحقة: يظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، ويضم هذا الحساب أيضا الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض، التخفيضات والتسبيقات.

2-4- المصاريف المقيدة سلفا: تتمثل في المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقبل القريب، فمثلا عادة ما يتم سداد مصروف الإيجار أو أقساط التأمين مقدما، ويتم تحميل المصروفات المدفوعة كمصروف بقائمة الدخل للفترة التي تستفيد فيها المؤسسة من تلك المصروفات.

2-5- المدينون الآخرون: تتمثل في أي حسابات مدينة بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه(الزبائن والمصروفات المقيدة سلفا)، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط أيهما أقل.

2-6- الاستثمارات المالية الجارية: تقوم المؤسسة باستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن احتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق تتمثل في تثبيتات مالية يكون الهدف من شرائها هو بيعها على المدى القصير الأجل قصد تحقيق ربح رأسمالي[1].

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 123-5.

[2] المرجع نفسه: الفقرة123-7.

[3] محمد فيصل مايدة، جمال خنشور: **قياس عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)-دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، العدد23، 2017، ص315.

2-7- النقدية في الصندوق والبنوك: تمثل أموالا حاضرة، يتم قبولها كوسيلة من وسائل السداد وتشمل النقدية، العملات، الشيكات الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية عالية السيولة ومنخفضة المخاطر ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية[2].

ثانيا: الخصوم: تعرّف الخصوم بأنّها: الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب عن أحداث وقعت سابقا، والذي انقضاؤه يحول للمؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية[3]، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، وتصنف باقي الخصوم على أنها خصوم غير جارية[4]، ويمكن للمؤسسة تسوية هاته الالتزامات عن طريق إحدى الطرق التالية: الدفع نقدا، تحويل أصول أخرى، تقديم خدمات، استبدال التزام بالتزام آخر، تحويل التزام إلى حق ملكية، وتنقسم إلى مجموعتين[5]:

- **التزام المؤسسة لصالح ملاكها:** وهو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وتتكون من رأس المال مضافا إليه الأرباح غير الموزعة ومطروحا منها خسائر الدورات السابقة.

- **التزامات المؤسسة اتجاه الغير:** عبارة عن ديون المؤسسة اتجاه البنوك(القروض والسلفيات)، أو الديون اتجاه مورديها أو الغير.

تتمثل عناصر الخصوم في الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

1- الأموال الخاصة: يمكن تعريف الأموال الخاصة بأنها عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد استبعاد التزاماتها، بمعنى آخر هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة هما[6]:

- المساهمات المدفوعة أو المقدمة من طرف المساهمين(رأس المال المدفوع)؛

- الاحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

تتكون الأموال الخاصة من العناصر التالية[7]:

1-1- رأس المال الصادر: كما هو معلوم فإنّ المؤسسات الاقتصادية ذات أشكال منها الفردية، الجماعية(شركات الأموال والأشخاص)، لذلك فإنّ المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

---

[1] محمد فيصل مايدة، جمال خنشور: **قياس عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)-دراسة تحليلية**،مرجع سبق ذكره، ص157.

[2] المرجع نفسه: ص ص316-317.

[3] Hervé Puteaux: **Préparer le passage aux normes IAS/IFRS**, Comundi, Paris, 2005, P293.

[4] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص32.

[5] بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص44.

[6] عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر،2011،ط1، ص38.

[7] زين عبد المالك: **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص76-77.

– بالنسبة للمؤسسات الفردية: تمثل أموال الاستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية وأثناء نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.

– بالنسبة للمؤسسات الجماعية: يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

يسجل في هذا الحساب تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الارتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما يدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشئ فيما يخص فارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

1-2- الاحتياطات: يمكن دمج مبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الاحتياطات القانونية، النظامية، العادية، المقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

1-3- فارق إعادة التقييم: يدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

1-4- النتيجة المالية: كما تدرج نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينهما وبين النتيجة غير المخصصة، في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فإنّ النتيجة الصافية تحوّل إلى أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية.

1-5-الترحيل من جديد: يسجل جزء النتيجة التي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

2- الخصوم غير الجارية: هي كل الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الإثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان[1]:

- ✓ استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهر؛
- ✓ الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل(باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات) كمؤونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة خصوم والقروض والديون المماثلة.

[1] المرسوم التنفيذي رقم156/08 المؤرخ في 26 ماي2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة23.

2-1- 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 المحتملة أو التي ستتحمل مقابل مطابقتها لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها، أما إذا كانت الإعانة موجهة لتغطية أعباء وخسائر أصبحت مستحقة، أو تهدف إلى تقديم دعم مالي فوري بدون ارتباطها بتكاليف مستقبلية فإنّها تسجل ضمن النواتج في التاريخ الذي تستلم فيه[1]، عالج النظام المحاسبي المالي كيفية محاسبة وتسيير كل من:

- ✓ **إعانات التجهيز والاستثمار:** هي الإعانات المرتبطة باقتناء تثبيتات، عمليات إنشاء تثبيتات، تجديد الأصول، تأجيل التنازل عن أصول.
- ✓ **إعانات الاستغلال والتوازن:** هي الإعانات المرتبطة بالنشاط العملياتي للمؤسسة.

2-1-1- مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة: لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقة ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن[2]:

- الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛

- الإعانات سيتم استلامها.

كما تستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات[3]:

- مساهمات الدولة والجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة؛

- الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل: بعض الإعفاءات الضريبية التي تتحصل عليها المؤسسة عند احتساب النتيجة.

2-1-2- التقييم الأولي واللاحق للإعانات: تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق بها والتي يفترض فيها تعويضها، وحسب نوع الإعانة نميز الأتي[4]:

2-1-2-1- إعانات الاستثمار والتجهيز: فيما يخص إعانات التثبيتات القابلة للإهتلاك تكون الكلفة هي الإهتلاك، وهكذا فإنّ الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب وفي عرض الميزانية، تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة، ولا يذكر في خصوم الميزانية إلاّ المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في حساب النتائج.

---

[1] Bernard Raffournier: **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS,** Economica, 3^{éme} Edition, France, 2006, P203.

[2] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص92.

[3] المرجع نفسه: ص93.

[4] المرجع نفسه: ص ص92-96.

يؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإنّ الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية.

في الحالة الاستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد إعانة، لعدم احترامها للشروط التعاقدية من حصولها على الإعانة أو لأسباب أخرى، فإنّ هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي[1]:

– يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة؛

– يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

2-1-2-2- إعانات الاستغلال والتوازن: تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

2-2- الضرائب المؤجلة خصوم: هي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، حيث تفصل الضرائب المؤجلة خصوم عن الديون الضريبية الجارية.

2-3- مؤونات المخاطر والأعباء: مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، تدرج في الحسابات في الحالات التالية[2]:

– عندما يكون للمؤسسة التزام راهن ناتج عن حدث ماضي؛

– عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

– عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء[3].

– **التقييم الأولي واللاحق لمؤونات المخاطر والأعباء:** يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني، ويعتمد عند تحديد هذا المبلغ على المعلومات المتوفرة في نهاية الدورة وقد تلجأ المؤسسة عند الضرورة إلى الأحداث ما بعد الميزانية الختامية، بما في ذلك رأي الإدارة وتقارير خبراء مستقلين، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة124-1.

[2] المرجع نفسه: الفقرة125-1.

[3] المرجع نفسه: الفقرة 125-2.

لا يمكن استخدام مؤونات المخاطر والأعباء التي تم الاعتراف بها سابقا إلا في النفقات التي تم إدراجها من أجلها في الحسابات[1].

2-4- القروض والخصوم المالية الأخرى: يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها، والتي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكاليف المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بتكلفتها الحقيقية.

التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي يتم به تقييم الخصم المالي عند الإدراج الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات مضافا أو منقوصا من الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند الاستحقاق[2].

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، حيث تدمج تكلفة الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تكلفة إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل بحيث يتطلب مدة طويلة من التحضير أكثر من12 شهر قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، ويتم التوقيف عن إدماج تكاليف الاقتراض في حالة توقف نشاط الإنتاج كذلك عند الانتهاء عمليا للأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه[3].

3- الخصوم الجارية: يضم هذا الحساب باقي عناصر الخصوم التي من المنتظر أن تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار دورة الاستغلال العادية أو خلال فترة لا تتعدى 12 شهرا، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنّ الخصوم الجارية تضم العناصر التالية[4]:

3-1- السحب على المكشوف: هي المبالغ مستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول وذلك طبقا لاتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة للمؤسسة.

3-2- الموردون والحسابات الملحقة: يسجل في هذا الحساب جميع التزامات المؤسسة للغير والمتعلقة أساسا بالعمليات التي تخص دورة التشغيل العادية مثل: شراء البضائع، المواد الأولية، الخدمات المرتبطة بدورة الاستغلال وأوراق الدفع.

3-3- المصروفات المستحقة: هي المبالغ المستحقة على المؤسسة والناتجة عن خدمات تحصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة والفوائد المستحقة.

3-4- الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل: يمثل هذا المبلغ المستحق السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد القروض طويلة الأجل وفقا لاتفاقيات تلك القروض الموقعة مع البنوك.

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص101.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة126-1.

[3] المرجع نفسه: الفقرتين 126-2، 126-3.

[4] عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص40-41.

3-5- الدائنون الآخرون: هي باقي الالتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط العادية أيهما أطول، والتي لم ترد ضمن أي بند من البنود السابقة.

المطلب الثاني: قياس عناصر قائمة حساب النتيجة

حساب النتيجة قائمة تعنى بقياس نتيجة أداء المؤسسة، وهي بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.

1- عناصر قائمة حساب النتيجة: سنتطرق إلى كيفية قياس الأعباء والإيرادات والمنتوجات المالية، بالإضافة إلى الإعانات العمومية والعمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل.

1-1- إيرادات الأنشطة العادية: عرّف النظام المحاسبي المالي منتجات السنة المالية بأنّها زيادة المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم، كما يدخل ضمن المنتجات استرجاع خسائر القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة[1].

- **تقييم الإيرادات:** تقيّم الإيرادات التي يتحصل عليها الكيان من مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة[2].

1-2- الإعانات الحكومية: تدرج الإعانات في الحسابات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف والتي تلحق والتي يفترض تعويضها، فيما يخص الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وتظهر في الأصول كإيرادات مؤجلة، أما الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر والتي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة تدرج كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها[3].

1-3- العقود طويلة الأجل: يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل انجاز أصل، سلعة أو خدمة، مجموع ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر ب: عقود بناء، عقود إصلاح أصول، عقود تقديم خدمات[4]، إذا تضمن العقد إنشاء عدة أصول، فإنّه ينبغي القيام بفصل كل أصل عن غيره عن طريق حساب الأعباء والإيرادات المرتبطة به بالإضافة إلى نتيجته، شريطة أن الأصل كان محل تفاوض بصفة منفردة وأن

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم156/08 المؤرخ في 26 ماي2008، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة25.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة111-3.

[3] المرجع نفسه: الفقرة124-5.

[4] المرجع نفسه: الفقرة133-1.

إيراداته وأعبائه قابلة للتحديد والتمييز عن غيرها، أما أذا تعذر توفر هذه الشروط فإنّ الأصول التي تضمنها العقد تعالج باعتبارها أصلا واحدا[1].

1-3-1- الاعتراف بأعباء وإيرادات العقود طويلة الأجل: يتم الاعتراف بأعباء وإيرادات العقود طويلة الأجل حسب طريقتين هما[2]:

- **حسب طريقة التقدم في الأشغال:** تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية وبمقياس انجازها إذا توفرت الشروط التالية:

إمكانية تقدير نتيجة العقد بمصداقية عن طريق:

- ✓ إمكانية تقييم مجموع إيرادات العقد بمصداقية؛
- ✓ احتمال انتقال المزايا الاقتصادية المرتبطة بالعقد إلى المؤسسة؛
- ✓ إمكانية تقدير تكاليف العقد الباقية للدورة ودرجة تقدم الأشغال في نهاية الدورة بمصداقية؛
- ✓ إمكانية تشخيص وقياس تكاليف العقد المعني بمصداقية تسمح بمقارنة التكاليف الفعلية للعقد بالتقديرات السابقة له.

- **حسب طريقة الإتمام:** إذا كان نظام المعالجة في المؤسسة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فإنّه يكون من المقبول على سبيل التبسيط ألا يسجل كمنتوجات إلا بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

1-4- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: تدرج الإيرادات التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط في الحسابات كأعباء، عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة، تحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة الحالية لمجموع التزامات الكيان اتجاه المستخدمين لديها باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة[3].

---

[1] لخضر علاوي: **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[2] المرجع نفسه: ص ص126-127.

[3] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرتين 136-1، 136-2.

2- الدراسة التفصيلية لقائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة: تضم قائمة حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي العناصر التالية[1]:

2-1- إنتاج السنة المالية: يضم هذا الحساب أربعة عناصر أساسية هي:

- المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة: حيث تسجل المبيعات بسعر البيع الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إن وجدت؛

- الإنتاج المخزن حيث يقدر بقيمة التغيرات التي تحصل في الإنتاج المخزن أو مخزون السلع، ويمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان؛

- إعانات الاستغلال يسجل في هذا الحساب قيمة إعانات الاستغلال المحصل عليها من قبل الغير أو الخزينة؛

- الإنتاج المثبت ويسجل في هذا الحساب قيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة ويسجل فيه أيضا قيمة المصاريف الملحقة مثل مصاريف النقل، مصاريف التركيب والتهيئة الخاصة بالتثبيتات ومنه:

إنتاج السنة المالية= المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة+- الإنتاج المخزن+ الإنتاج المثبت+ إعانات الاستغلال.

2-2- استهلاك السنة المالية: يضم هذا الحساب ثلاث عناصر أساسية هي:

2-2-1- المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينات الأخرى المستهلكة: حيث تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها والمتضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة بعملية الشراء مثل مصاريف النقل، التأمين والمصاريف الأخرى، أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل المياه الكهرباء والغاز أو الأدوات والمواد التي لا تمر مباشرة إلى المخزن تسجل مباشرة ضمن الاستهلاكات، وتخصم منه المواد غير القابلة للتخزين التي لم تستهلك عند تاريخ الإقفال؛

2-2-2- الخدمات الخارجية: تسجل في الحسابات بقيمة المصاريف المدفوعة للغير، مثل مصاريف الإيجار، الإصلاحات والتأمينات؛

2-2-3- الخدمات الخارجية الأخرى: تسجل بقيمة المصاريف المدفوعة الخاصة بمصاريف المستخدمين خارج المؤسسة مثل: الإشهار، مصاريف نقل السلع، مصاريف الاستقبال...الخ، ومنه:

[1] أوسرير منور، مجبر محمد: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية-حالة جدول حساب النتائج**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) تجارب تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة+ الخدمات الخارجية+الخدمات الخارجية الأخرى.

2-3- القيمة المضافة للاستغلال: إنتاج السنة المالية- استهلاك السنة المالية.

2-4- إجمالي فائض الاستغلال: عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها العناصر التالية:

- أعباء المستخدمين ويضم هذا العنصر المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، والمكافئات حسب طبيعتها.

- الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة، يسجل في هذا الحساب الضرائب والأصول المماثلة بالقيمة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة اجتماعية اقتصادية ويستثنى من هذا الضرائب على الأرباح، ومنه:

إجمالي فائض الاستغلال= القيمة المضافة للاستغلال- أعباء المستخدمين- الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة.

2-5- النتيجة العملياتية: عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى ومطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ومضاف إليه استرجاع خسائر القيمة.

- إيرادات عملياتية أخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالنشاط العادي ويضم الإيرادات المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية، براءات الاختراع، المكافئات التي يتحصل عليها الإداريين والمسيرين، إعانات الاستثمار، إيرادات متحصلة من الديون المعدومة، زيادة القيمة في حالة التنازل عن الأصول غير المالية...الخ

- الأعباء العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالأنشطة الخاصة ببرامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية، مصاريف الغرامات والمخالفات.

- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: يسجل في هذا الحساب قيم الاهتلاك المجمع، المؤونات، تدني القيمة الخاص بالسنة المالية.

- استرجاع خسائر القيمة والمؤونات: يسجل في هذا الحساب قيمة المؤونة المحققة أو إلغاء المؤونات المكونة.

2-6- النتيجة المالية: هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها، حيث تتمثل في الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.

- **الإيرادات المالية:** يسجل في هذا الحساب قيمة إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة، عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، إيرادات مالية أخرى...الخ.

- **الأعباء المالية:** يسجل في هذا الحساب أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبط بسندات المساهمة، خسائر التنازل عن الأصول المالية، خسائر الصرف، مصاريف مالية أخرى... الخ.

2-7- النتيجة المالية قبل الضريبة: عبارة عن إجمالي النتيجة التي حققتها المؤسسة من خلال نشاطات الاستغلال أو الأنشطة المالية.

النتيجة العادية قبل الضريبة= النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

2-8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: عبارة عن النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة.

2-9- النتيجة غير العادية: عبارة عن الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

- **إيرادات العناصر غير العادية:** تضم الإيرادات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية.

- **أعباء العناصر غير العادية:** تضم الأعباء الاستثنائية مثل أعباء الكوارث والحرائق وغيرها، وهنا ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

2-10- صافي نتيجة السنة المالية: هي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية: النتيجة الصافية للأنشطة العادية+- النتيجة غير العادية.

3- الدراسة التفصيلية لعناصر قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة:

3-1- تصنيف الأعباء حسب الوظيفة: تصنف الأعباء حسب الوظيفة، وذلك تبعا لطبيعة كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي[1]:

- تصنيف الأعباء من الناحية الاقتصادية أو النشاط بحيث نجد وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع، الوظيفة الإدارية والمالية؛

- التصنيف حسب وسائل الاستغلال بحيث نجد المخازن، المصانع، المكاتب...الخ.

- التصنيف حسب المنتوج أو نوعية الخدمات بحيث نجد المنتوج أ، المنتوج ب...الخ؛

- التصنيف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية بحيث نجد: المديرية العامة، الإدارة المالية، المصلحة التجارية، المصالح التقنية...الخ؛

- التصنيف حسب المناطق الجغرافية بحيث نجد: المنطقة أ، المنطقة ب...الخ.

[1] شعيب شنوف : **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ط1، ص160.

3-2- تقييم عناصر قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة: يختلف حساب مجاميع التسيير لقائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة عن قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة، وهذا راجع إلى تصنيف الأعباء، بحيث يتم تصنيفها حسب الوظيفة المرتبطة بها وهي كالأتي[1]:

3-2-1- هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم الأعمال للدورة المعنية والمتمثل في المبيعات من البضائع والمنتجات التامة الصنع الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة، وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي= رقم الأعمال – تكلفة المبيعات

3-2-2- النتيجة العملياتية: هي عبارة عن هامش الربح الإجمالي مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء العملياتية الأخرى.

3-2-3- النتيجة العادية قبل الضريبة: تتمثل في النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين- مخصصات الاهتلاك+ الإيرادات المالية- الأعباء المالية.

3-2-4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تتمثل في النتيجة العادية قبل الضريبة- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية- الضرائب المؤجلة عن النتائج غير العادية.

3-2-5- النتيجة الصافية للسنة المالية: تتمثل في النتيجة الصافية للأنشطة العادية- الأعباء غير العادية+ الإيرادات غير العادية.

المطلب الثالث: قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة

قائمة التدفقات النقدية تبين مقبوضات ومدفوعات المؤسسة خلال نفس الفترة التي تعد عنها قائمة الدخل ويتم إعدادها وفقا للأساس النقدي، أي قائمة التدفقات النقدية تذهب إلى أبعد من ذلك في أنها تحدد النتائج النقدية لكل نشاط مارسته المؤسسة خلال الفترة التي يجري تحليلها، مع تحديد صافي أثر هذه النتائج على الأنشطة ذات الطبيعة المتشابهة أو المشتركة[2].

1- عناصر قائمة تدفقات الخزينة: تعد قائمة التدفقات النقدية لتقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة الرئيسية الثلاثة للمؤسسة(التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)، وكذا معلومات عن أسباب الاختلاف بين صافي الربح المحاسبي(تطبيقا لأساس الاستحقاق) وبين صافي التدفقات النقدية، وأثر التدفقات النقدية على المركز المالي

[1] شعيب شنوف : **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص156-157.

[2] رحيم حسين، بن فرج زوينة: **قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر**، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

للمؤسسة[1]، وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالبا كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها، كما أنها تعتبر أداة 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 فيما يتعلق بالقيم الحالية للتدفقات النقدية لمختلف المؤسسات[2]، وتصنيف التدفقات النقدية في كل من الفئات الثلاثة تأخذ المفاهيم الاتية[3]:

– **الأنشطة التشغيلية:**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.

– **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:** هي تلك الناتجة عن تغير الأموال الخاصة أو الأموال المقترضة (الاكتتاب في الأسهم، وتسديد القروض)

2– طرق إعداد قائمة تدفقات الخزينة: يوجد طريقتان مقبولتان لعرض قائمة تدفقات الخزينة وهما[4]:

2–1– الطريقة المباشرة: هي الطريقة التي اقرها المشرع الجزائري، والتي ترتكز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق مع النتيجة المحاسبية للفترة المعنية ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة كما يلي:

2–1–1– تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال: يتم تحديد مختلف تدفقات الخزينة الناتجة من خلال عمليات الاستغلال، وبالتالي فهي توضح بهذا المعنى مدى قدرة المؤسسة على الحصول على تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة بالنشاطات التمويلية والنشاطات الاستثمارية، وهذا ما يوضح مدى فعالية عمليات الاستغلال في المؤسسة، ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة للأنشطة المتعلقة بالاستغلال كما يلي:

- ✓ التحصيلات المقبوضة من الزبائن؛
- ✓ (–) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين؛

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي: **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ط1، ص156.

[2] Gregory Heem : **Lire les états financiers en IFRS**, Edition D'organisation, 2004, P195.

[3] Bruno Bachy, Michel Sion :**Analyse financière des comptes consolides normes IFRS**, Dunod, 2^{eme} Edition, Paris, 2009, P86.

[4] نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف: **جدول تدفقات الخزينة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFR)، مرجع سبق ذكره، ص3.

- ✓ (-) الفوائد والمصاريف المالية الاخرى المدفوعة؛
- ✓ (-) الضرائب على النتائج المدفوعة؛
- ✓ (+-) تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو التالي:

- **التحصيلات المقبوضة من الزبائن وتحسب كالأتي:** المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة عدا التخفيضات التجارية الممنوحة مطروحا منها التغير في الزبائن والحسابات الملحقة والذي يتم حسابه كالأتي: رصيد ثاني مدة – رصيد أول مدة، بالإضافة إلى حساب إعانات الاستغلال، الإيرادات الاستثنائية عن عمليات التسيير والإيرادات الأخرى للتسيير الجاري، والتغير في الإيرادات المسجلة مسبقا.

- **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين ويتم حسابها كالأتي:** المشتريات المستهلكة ما عدى التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات+ الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية الأخرى+ الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى- التغير في رصيد موردو السلع والخدمات- التغير في رصيد الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة + التغير في حساب المستخدمين والحسابات الملحقة- التغير في حساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

حساب الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة + حساب الأعباء العملياتية الأخرى- التغير في رصيد حساب الدولة الضرائب على رقم الأعمال- التغير في رصيد حساب الأعباء المسجلة سابقا.

- **الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة** وتضم حساب الأعباء المالية.

- **الضرائب على النتائج المدفوعة:** وتحسب كما يلي الضرائب على الأرباح المبنية على إيرادات الأنشطة العادية- التغير في رصيد حساب الضرائب على النتائج.

- **تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية:** وتحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

2-1-2- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار: يضم إجمالي عمليات الاستثمار، وذلك من خلال التسديدات المالية من أجل إقتناء استثمارات أو تحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصول طويلة الأجل وتحدد كما يلي:

- التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية.

- (-) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مالية، وتحسب بالعلاقة التالية: التغير في القيم الثابتة المالية+ القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.

- (+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية بقيمة سعر التنازل.

- (-) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية وتحسب بالعلاقة التالية: التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية+ القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.

- (+) الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال وتتمثل في حساب الإيرادات المالية.

2-1-3- تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: هي التدفقات التي تكون ناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي:

- ✓ التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم؛
- ✓ (-) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها؛
- ✓ (+) التحصيلات المتأتية من القروض؛
- ✓ (-) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة؛

يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل كما يلي:

- التحصيلات بعد عملية إصدار الأسهم، والتي تتمثل في التغير في حساب رأس المال، إضافة إلى التغير في حساب العلاوات المرتبطة برأس المال.

- الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها، وتتمثل في حساب نتيجة السنة المالية مطروحا منها التغير في الاحتياطات.

- التحصيلات المتأتية من القروض، وتتمثل في التغير في حساب القروض والديون المماثلة.

تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة، وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية.

2-2- الطريقة غير المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المستخرج من حسابات النتائج لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي، ومن التعديلات والتسويات التي يجب إجراؤها على صافي الربح لتحويله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية ما يلي[1]:

إضافة الأعباء غير النقدية إلى صافي الربح ومنها:

- ✓ اهتلاك الأصول الثابتة؛
- ✓ إطفاء الأصول المعنوية غير الملموسة؛
- ✓ الديون المشكوك في تحصيلها؛

[1] شعيب شنوف: **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص179-180.

– تعدل التغيرات التالية في رأس المال العامل:

- ✓ طرح الزيادة في الأصول المتداولة؛
- ✓ إضافة النقص في الأصول المتداولة؛
- ✓ إضافة الزيادة في الالتزامات المتداولة؛
- ✓ طرح النقص في الالتزامات المتداولة؛

– تعدل العناصر غير التشغيلية التالية:

- ✓ طرح أرباح بيع الأصول الثابتة؛
- ✓ إضافة خسائر بيع الأصول الثابتة؛

3- الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة: يكمن الفرق بين الطريقتين في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وذلك من خلال وظيفة الاستغلال، أما تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متماثل بين الطريقتين ولا يوجد اختلاف بينهما.

من أهم الاختلافات الأساسية بين الطريقتين، أن الطريقة المباشرة تقدم معلومات أكثر تفصيلا عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية في المؤسسة، لذلك تعد أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي وتحديد مدى قدرة المؤسسة على مقابلة احتياجاتها النقدية المختلفة، من ناحية أخرى يؤخذ على الطريقة المباشرة أنها تضيف أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية، فهو مصمم لتلبية متطلبات أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي، وتتميز الطريقة غير المباشرة بأنها تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفقا لأساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية داخلة وخارجة وفقا للأساس النقدي[1]، حيث أن الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة المحاسبية من خلال دمج العمليات التي ليس لها أثر على الخزينة مثل الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم والتي ليس لها تدفق نقدي حقيقي خارجي، بالإضافة إلى استثناء العمليات التي تمت على أساس الاستحقاق كالتغير في الزبائن والموردون والمخزونات بالإضافة إلى ذلك تستثنى العمليات التي هي خارج نشاط دورة الاستغلال كفائض أو نقص التنازل عن التثبيتات، أما باقي التدفقات الأخرى والمتمثلة في تدفقات أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل فتؤدي إلى نفس النتيجة بالطريقتين[2].

فيما يلي سنقوم بتحديد تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال وفق الطريقة غير المباشرة[3]:

- ✓ صافي النتيجة الحالية للسنة الحالية؛

---

[1] شعيب شنوف : **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص180-181.

[2] نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف: **جدول تدفقات الخزينة**، الملتقى الدولي: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص9.

[3] المرجع نفسه: ص ص9-10.

- ✓ (+) الاهتلاكات والمؤونات؛
- ✓ (−) التغير في الضرائب؛
- ✓ (−) التغير في المخزونات؛
- ✓ (−) التغير في الزبائن والحسابات الدائنة؛
- ✓ (−) التغير في الموردين والديون؛
- ✓ (−) نقص أو زيادة في قيمة التنازل الصافية من الضرائب.

ويتم حساب العناصر سالفة الذكر كما يلي:

– الاهتلاكات والمؤونات: تتمثل في مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

– التغير في الضرائب: تتمثل في التغير في حساب الدولة والضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.

– التغير في المخزونات: تتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

– التغير في الزبائن والحسابات الملحقة بهم: تتمثل في التغير في حساب الزبائن والحسابات الملحقة وحساب المستخدمين والحسابات الملحقة وحساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم، ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير.

– التغير في الموردين والديون الأخرى: تتمثل في التغير في الموردين والحسابات الملحقة.

نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للتثبيتات المتنازل عنها، فإذا كان فائض يطرح وأما إذا كان نقص فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال.

4- مراحل إعداد قائمة تدفقات الخزينة: خلافا لجدول حساب النتيجة والميزانية اللذان يتم إعدادهما استنادا إلى أساس الاستحقاق، فإنّ جدول التدفقات النقدية يمكن أن يتم إعداده من ثلاثة مصادر هي[1]:

– ميزانية مقارنة لسنتين متتاليتين، وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وآخرها؛

– جدول حسابات النتائج للسنة الجارية، وذلك لتحديد مقدار صافي الربح وزيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو مقدار نقصان النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية خلال الفترة؛

– معلومات تفصيلية إضافية أخرى، وذلك بهدف تحديد كيفية استخدام النقدية خلال الفترة.

[1] شعيب شنوف : **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS**، مرجع سبق ذكره، ص ص177-178.

إنّ إعداد جدول تدفقات النقدية من المصادر الثلاثة السابقة يتم وفقا لثلاث خطوات متتالية هي:

– تحديد التغير في النقدية عن طريق إيجاد الفرق بين رصيد النقدية أول الفترة وآخرها باستخدام بيانات الميزانية المقارنة؛

– تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحليل حسابات النتائج الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين والبيانات الإضافية؛

– تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية عن طريق تحليل بقية العناصر الموجودة في الميزانية المقارنة والبيانات الإضافية.

المطلب الرابع: قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الوصل بين الميزانية وحساب النتيجة، ولكن تتعدد مصادر التغييرات في رؤوس الأموال بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة عن التغييرات المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة تغير الأموال الخاصة وسوف نورد فيما يلي دراسة أهم العناصر المكونة لقائمة تغير الأموال الخاصة[1]:

1– تغير الطرق المحاسبية: تتمثل في تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها أو تعديل الاهتلاك السنوي لأصل من الأصول، وينبغي أن يدرج هذا التغيير عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تؤثر عليها؛

2– تصحيح الأخطاء الهامة: يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء وقعت خلال إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو لعدة فترات سابقة، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش...الخ، ويدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية.

3– الأرباح أو الخسائر غير المدرجة

4– النتيجة:هي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتيجة سواء كانت ربحا أو خسارة؛

5– الحصص المدفوعة: تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأس المال؛

6– زيادة رأس المال: عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمين وتكون هذه الزيادة على شكل عدة صور: نقدية، عينية، سداد الملاك لبعض ديون المؤسسة مباشرة بدلا عنها.

7– تخفيض رأس المال: عبارة عن توزيعات رأس المال المستثمر، ويتم التوزيع من رأس المال المدفوع.

[1] عبد المالك زين: **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص92.

المبحث الثالث: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

إن البحث في طبيعة الإفصاح، يتركز حول توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات، إن جميع الفئات المستخدمة للقوائم المالية يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم أداء الإدارة ومدى نجاحها في إدارة واستثمار الأموال المتاحة وتقديم بعض المؤشرات المالية التي تمكن هذه الفئات من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية للمؤسسة، مثل قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل.

المطلب الأول: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح، إلى بدايات تأسيس شركات المساهمة في القرن التاسع عشر، وانفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، مما تطلب سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية، ويمكن القول أن قانون الشركات البريطاني الذي صدر عام 1844 كان الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي، والذي ألزم الشركات بنشر القوائم المالية والتقرير عن نتائج الأعمال والمراكز المالية، حتى يستفيد الذين يطلعون على البيانات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات الاقتصادية في مجالات الاستثمار والإقراض، وفي غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح وكمية ونوعية البيانات المالية المفصح عنها، فقد كان الإفصاح محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن معلومات تنتقيها، وقد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالح الشركة ويستفيد منه المنافسون، ومنذ إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC) في عام 1934 وهي تصدر تعليماتها للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن بياناتها المالية، كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي(AICPA) أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر البيانات المالية.

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بدايات ستينات القرن العشرين عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر غايته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات، ومن ناحية أخرى تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية ما زاد من أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بصفتها أصبحت مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية[1].

من هنا كانت أهمية الإفصاح تنبع من أن مخرجات النظام المحاسبي(القوائم والتقارير المالية) هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة.

[1] محمد مطر، موسى السويطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص340-341.

يبقى مجال موضوع الإفصاح في المحاسبة لا يزال في تطور مستمر، وموضوع الإفصاح لا يزال يرتبط بقضيتين لم يتم حلهما أو حسمهما بعد وهما[1]:

القضية الأولى: ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفير المعلومات للمستخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين، ومثل هؤلاء المستخدمين من الصعوبة بمكان 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 الإفصاحات، حيث أن تنوع وتشتت مجموعات المستخدمين وكيف تقوم كل مجموعة من المجموعات بالاستفادة من تلك الإفصاحات يضع بلا شك مشاكل مهمة عند تحديد العلاقة بين السبب(التكاليف) والأثر(العوائد).

هذا ويوجد هناك سببان رئيسيان مرتبطان بالناحية الاقتصادية والاجتماعية للإفصاح في التقارير المالية وهما[2]:

– 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.

بوجه عام يتم عمل الافصاحات لتوفير معلومات لتمكين متخذي القرارات من اتخاذ قرارات رشيدة للوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها.

1– مفهوم الإفصاح المحاسبي: الإفصاح في مفهومه المعاصر أصبح يستهدف الكشف عن ما يمكن إخفاؤه من المعلومات الهامة سواء عن طريق الإيجاز في طريقة العرض أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي مما قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية[3].

إن مصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم

[1] سامي محمد الوقاد: **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص208.

[2] المرجع نفسه: ص208.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص35.

والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل، لأن الإفصاح المحاسبي يعتبر أحد أدوات الاتصال، بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي[1].

التعريف الأول: الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة[2].

التعريف الثاني: حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي: إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية(الجوهرية)، وأن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم[3].

التعريف الثالث: يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه النشر والعلانية للبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية وعن حذف أو كتمان أي معلومة ذات أهمية ومنفعة للمستثمرين، مع الأخذ في الاعتبار عدم سرد كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة لأن ذلك يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد تلك القوائم مقارنة بالمنافع المرجوة منها[4].

التعريف الرابع: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد[5].

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية دون حذف أو تضليل، للفئات التي تستخدم البيانات للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات.

على الرغم من وجود اختلاف حول إعطاء تعريف موحد للإفصاح المحاسبي إلا أن هناك اتفاق على ضرورة الإفصاح باعتباره أداة لتوصيل المعلومات لمستخدميها.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة

[1] محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سبق ذكره، ص577.

[2] المرجع نفسه: ص578.

[3] محمد مطر، موسى السويطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 344.

[4] الطيب حامد إدريس موسى، الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي: **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد15، 2014، ص102.

[5] رضوان حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص211.

أخرى، ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول أن أنواع الإفصاح المحاسبي هي[1]:

– **الإفصاح الكافي:** يعتبر من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مضللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

– **الإفصاح العادل:** يعنى بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المالية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية.

– **الإفصاح الشامل:** يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز، فالإفراط في المعلومة المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل تكاليف إضافية بدون مبرر.

– **الإفصاح الإلزامي:** يتم هذا الإفصاح وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تول الاهتمام الكافي لإظهارها.

– **الإفصاح التثقيفي:** هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

– **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها حيث ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم من ذلك أن تكون ذات قيمة ومنفعة لمستخدميها، وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

– **الإفصاح الوقائي:** يعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

[1] إيناس عبد الله حسن: **الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002، ص ص23–30.

– **الإفصاح الكامل:** يعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات اقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي، وبهدف تحسين وضوح وجودة وكمية المعلومات الاقتصادية المفصح عنها فهو يزيد من ملائمة ومصداقية المعلومات المالية.

3- أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي:

3-1- أهمية الإفصاح المحاسبي: تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، حيث تكمن أهميته في[1]:

– يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛

– الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية؛

– يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب؛

– يساهم الإفصاح المحاسبي في حل مشكلة الوكالة لما يوفره من معلومات تسمح باستمرار العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين.

نستنتج أن أهمية الإفصاح تكمن في مساعدة مستخدمي المعلومات، خاصة في الأسواق المالية لما يوفره من تخفيض درجة عدم التأكد، وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات.

3-2- أهداف الإفصاح المحاسبي: يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي[2]:

– وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

– وصف البنود غير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين؛

– توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

---

[1] محمد الهادي ضيف الله: **الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص3.

[2] أحمد البلقاوي: **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص403.

– توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

– توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛

– مساعدة المستثمرين في تقدير العائد عن الاستثمار، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم؛

– الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي

1- مقومات الإفصاح المحاسبي: يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات التالية[1]:

– **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية، لهذا حددAICPA هوية المستخدم لهذه المعلومات، والمتمثلة في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين، وقد بنى موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، بحيث يلبي احتياجات جميع المستخدمين.

– **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:** ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

– **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم التكلفة التاريخية ومفهوم الحيطة والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي يجعل مصداقية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد يؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر مستخدميها، بالإضافة إلى أنه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقاتها من قبل المحاسبين، فتترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات(سواء كانت كمية أو غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإنّه من الضروري ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.

[1] محمد مطر : **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، العدد 02، 1993، ص ص120-127.

– **تحديد أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي:** إن الهدف الأساسي من الإفصاح المحاسبي هو تزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، والتي بدورها تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، وتقدم هذه البيانات عبر القنوات الأساسية للإفصاح والمتمثلة في القوائم المالية الأربعة، ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، بحيث يتم ترتيب بنود هذه القوائم بشكل يسهل ويساعد على الفهم بالتركيز على الأمور الجوهرية.

بالإضافة إلى ما تحتويه القوائم المالية الأساسية، فإنه يمكن إعداد ونشر بعض القوائم الإضافية الأخرى، وكذلك الجداول الإحصائية التي تقدم معلومات إضافية عن نشاط الوحدة الاقتصادية.

من المهم جدا وبصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدوا القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه أي عدم دفن المعلومة المهمة، أي يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

– **توقيت الإفصاح عن المعلومات:** يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم المعلومات لمستخدميها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية(APB) في البيان رقم 04 الصادر سنة1997 على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها.

2– الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح: هناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح، وإن اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي[1]:

– **الإفصاح في صلب القوائم المالية:** يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عالية من الدقة، حيث أن لطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فإنّ تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات.

[1] محمد الهادي ضيف الله: **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2014، ص ص106–109.

– **استخدام المصطلحات والعرض المفصل:** تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح، حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة وعنونة العناصر في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ لتلك القوائم وإزالة الغموض فيها.

– **الإفصاح عن الملاحظات والهوامش:** لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح العناصر الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، إلا أن الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها، لأن ذلك سيؤدي إلى إحلال الإيضاحات الواردة في الهوامش، بحيث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية ويتم استعمالها كمبرر لعدم الإفصاح الكامل في صلب القوائم المالية.

– **استخدام الجداول والملاحق الإضافية:** يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات، حيث تعتبر المعلومات الواردة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والإيضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

– **استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، المعلومات المعترضة أو بين قوسين:** في حالة ما إذا كانت عناوين العناصر المدرجة في القوائم المالية لا تعبر بشكل واضح عن تلك العناصر دون الحاجة إلى إطالة، فإنّ

تفسير أو تعريف إضافي لتلك العناصر يمكن أن يتم بوضعها كملاحظة بين أقواس، بحيث تتبع عنوان تلك العناصر في القوائم المالية.

في كثير من الأحيان قد يكون من الضروري ربط عنصر في أحد القوائم المالية بعنصر آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لعنصر معين أو إحالة مستخدم لشرح مطول عن قيد في الهوامش ويمكن أن يتم هذا عن طريق إيضاح بين قوسين.

– **أساليب مختلفة أخرى:** هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة أو توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أساليب الإفصاح.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي ومعوقات الالتزام به

هناك عوامل تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية، كما أن هناك معوقات تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية.

1- العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي: يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى: عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وهناك عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها ويتضح ذلك فيما يلي[1]:

- **عوامل بيئية:** تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية وأثرها على المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

يبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنمّا تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من انجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب هذه المؤسسات ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية، حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماته في المستقبل.

- **عوامل تتعلق بالمعلومات المالية:** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها، وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات المالية عند الاستفادة منها، بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

- **عوامل تتعلق بالمؤسسة:** هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة مثل حجم المؤسسة، عدد المساهمين، صافي الربح إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

- **حجم المؤسسة(مجموع الأصول):** يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المؤسسة للمؤسسات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

[1] محمد الهادي ضيف الله: **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص ص104-105.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المؤسسة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية قد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المؤسسات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمؤسسات الصغيرة الحجم.

– **عدد المساهمين:** تبين 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 المؤسسة بسوق الأوراق المالية:** قد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح، حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف المؤسسة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

– **المراجعين الخارجيين:** يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات المؤسسة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي تنتمي إليها.

– **حجم المديونية:** يؤثر حجم المديونية على درجة الإفصاح من خلال قيام المؤسسة بالإفصاح عن تفاصيل التزاماتها وتواريخ استحقاقها والضمانات المترتبة على مديونيتها، إضافة إلى أن دائني المؤسسة يرغبون في الحصول على معلومات مفصلة حول وضع المؤسسة من حيث الأداء المالي والتدفقات النقدية لتقييم ربحيتها ومقدرتها على السداد، الأمر الذي ينعكس بالمزيد من الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية.

– **عمر المؤسسة:** يكون عمر المؤسسة عاملا مؤثرا في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن المؤسسات الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من المؤسسات حديثة التأسيس وقد يعود ذلك لعدة أسباب منها:

– تساعد خبرتها التشغيلية السابقة في عملية الإبلاغ المالي على التنبؤ بالأداء المستقبلي؛

– قابلية أسهمها للتداول في السوق بشكل أكبر لطول مدة وجودها في الصناعة مما يترتب عليه تفهم متطلبات الإفصاح التي يرغب فيها مستخدمي التقارير المالية.

– **ربحية المؤسسة:** يمكن قياس ربحية المؤسسة من خلال طرق عديدة تتضمن هامش الربح ومعدلات العائد وتبنى العلاقة بين ربحية المؤسسة ودرجة الإفصاح عنها على الرأي القائل بأن المؤسسات الأكثر ربحية تتجه للإفصاح عن المعلومات في تقاريرها السنوية بشكل أكبر من المؤسسات الأقل ربحية، وذلك لتبرير المكافآت والمزايا التي تحصل عليها الإدارة.

يمكن القول أن المؤسسات الأقل ربحية أو الخاسرة قد تميل في بعض الحالات إلى التوسع في الإفصاح من أجل تبرير انخفاض ربحيتها أو الخسائر التي تكبدتها، وبالتالي الظهور بمظهر ايجابي لدى مستخدمي التقارير المالية، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها رغبة إدارة المؤسسة في الإفصاح عن المعلومات ومتطلبات أجهزة الإشراف والرقابة على بعض القطاعات كالرقابة المفروضة من البنك المركزي على البنوك التجارية، وكذلك مساهمة رأسمال الأجنبي في رأسمال المؤسسات المحلية.

2- معوقات الالتزام بالإفصاح المحاسبي: هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وذلك للأسباب التالية[1]:

- قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح المحاسبي؛

- لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق؛

-عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية؛

-عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تدريب موظفيها، للتماشي مع التغيرات في قواعد الإفصاح المحاسبي؛

-عدم وجود بورصة للأوراق المالية، وضعف آلية الإلزام بقواعد الإفصاح المحاسبي.

المبحث الرابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال التشريع المحاسبي، قام النظام المحاسبي المالي باستحداث ثلاث قوائم مالية متمثلة في قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملحق، بينما احتفظ بالميزانية وجدول حساب النتيجة مع بعض التعديلات المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، ويجب على كل مؤسسة تخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد القوائم المالية وعرضها خلال السنة المالية وفق المبادئ والأسس المحاسبية.

المطلب الأول: المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية

تمثل الميزانية إحدى الركائز المهمة في بيان صورة المؤسسة للأطراف المتعاملة معها وهي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة من أصول(موجودات) لديها وهذه الملكية تعبر في القياس المحاسبي هل أن وضع المؤسسة المالي جيد بمقارنته بالمطلوبات(الخصوم)، حيث تشكل المطلوبات ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير.

[1] وائل إبراهيم الراشد: **ملامح الإفصاح في الكويت**، مجلة المحاسبون، العدد33، 2006، ص30.

1- تعريف قائمة الميزانية: تعتبر قائمة الميزانية وثيقة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة مالها من أصول وما عليها من خصوم.

التعريف الأول: يمكن تعريفها بأنها عبارة عن صورة للمركز المالي للمؤسسة من خلال بيان ما لها من ممتلكات(الأصول أو الموجودات) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية(خصوم)، في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية[1].

يمكن أن تعرف بأنها كشف شامل بأصول وخصوم المؤسسة مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين[2].

التعريف الثاني: كما تعرف الميزانية بأنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات وممتلكات(استخدامات) وتسمى الأصول، وما عليها من مطلوبات(موارد) تسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي[3].

2- مزايا وعيوب قائمة الميزانية:هناك عدة مزايا تجعل الميزانية ذات أهمية وذلك من خلال معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، ولا تخلى هذه القائمة من عيوب تحد من قيمتها، تتمثل هذه المزايا والعيوب فيما يلي:

2-1- مزايا قائمة الميزانية: تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي يجب على المؤسسة إعدادها حيث تحقق الميزات التالية[4]:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛

- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛

-التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال؛

- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛

- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

---

[1] عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] رضوان حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص303.

[3] بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفقSCF والمعايير الدوليةIAS/IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص425.

[4] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007**، مرجع سبق ذكره، ص ص113-114.

– الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

– معرفة سياسة المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

2-2- عيوب قائمة الميزانية: بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن هذه العيوب[1]:

– يتم إثبات معظم عناصر الأصول والخصوم الواردة في الميزانية بقيمتها الدفترية، ورغم أن هذا الإثبات يتسم بالموثوقية والموضوعية إلا أن قيم هذه العناصر قد تكون مقاسة بوحدات نقدية مختلفة في قيمتها باختلاف تواريخ اقتنائها ولا تكون مساوية لقيمتها الحقيقية العادلة والتي تكون أكثر تعبيرا عن قيمة المؤسسة وأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.

– إن تقييم بعض عناصر الميزانية يخضع للتقديرات والأحكام الشخصية، مما يقلل من موثوقية وموضوعية المعلومات التي توفرها هذه القائمة.

– تسقط الميزانية كثيرا من عناصر الأصول التي لها قيمة مالية ومنافع مستقبلية، لاسيما الأصول غير الملموسة والتي منها قيمة الشهرة المكونة ذاتيا بسبب عدم وجود عملية تبادلية عند تولد الأصل وبالتالي عدم إمكانية تسجيله في الدفاتر المحاسبية بموضوعية.

– إن تأجيل الاعتراف بالزيادة الحاصلة في قيم أصول المؤسسة إلى أن يتم حدوث تبادل حقيقي فعلي مع طرف خارجي عنها، يؤدي إلى إظهارها في الميزانية على غير حقيقتها، ويترتب عليها حرمان بعض الملاك من حقوقهم في تلك الزيادة، وبالتالي تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة، بحيث لا يكون صافي الربح الناتج عن أي منها ممثلا للواقع الفعلي لدخل الفترة، مما يحدث تأثيرات مختلفة من سنة إلى أخرى على حقوق المساهمين الذين يتغير تكوينهم بشكل مستمر، فتستفيد فئة منهم على حساب فئات أخرى ويعد ذلك من عيوب قائمة الدخل أيضا.

– يترتب على غياب قيم كثير من الأصول من الميزانية أن تصبح هذه القائمة غير مشتملة على كافة المنافع الاقتصادية المستقبلية وبالتالي لا تكون ممثلة للمركز المالي الحقيقي والقيمة الاقتصادية لهذه المؤسسة في تاريخ معين.

في الحقيقة فإنّ الميزانية هي القائمة المالية التي تختص في قياس المركز المالي للمؤسسة بتاريخ محدد أو في لحظة معينة، لا تقيس فعلا هذا المركز بالدقة المطلوبة، ولا تعبر في حد ذاتها عن القيمة الحقيقية لثروة الملاك ولا القيمة الاقتصادية للمؤسسة ككل، وتقاس بنودها بوحدات نقدية مختلفة القيمة وبدائل قياس متعددة تتمثل في هجين غير متجانس من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

[1] محمد مطر، موسى السويطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس العرض والإفصاح**، مرجع سبق ذكره، ص256.

3- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية: يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، ويجب أن يتم تصنيف كل عنصر إلى عناصر فرعية حينما يكون حسب الطبيعة، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها والفروع والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وتتمثل هذه الإفصاحات فيما يلي[1]:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة والفوائد ذات الأقلية؛

- وصف لطبيعة وغرض كل احتياط؛

- مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة بعد تاريخ إقفال الميزانية؛

- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- ✓ عدد الأسهم المصرح بها؛
- ✓ عدد الأسهم الصادرة المدفوعة وغير المدفوعة كليا؛
- ✓ القيمة الاسمية لكل سهم أو عملية إن لم تكن للأسهم قيمة اسمية؛
- ✓ تطور عدد الأسهم بين بداية السنة ونهاية السنة؛
- ✓ عدد الأسهم التي تمتلكها المؤسسة أو في الفروع أو المؤسسات المشاركة؛
- ✓ الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أو عقود البيع؛
- ✓ الحقوق والامتيازات والتخفيضات المتعلقة بالأسهم؛

4- شكل قائمة الميزانية: انظر الملحق رقم (02) .

المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة

يتضمن حساب النتيجة العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، وهو وثيقة تلخيصية لأعباء وإيرادات الدورة، ولا يأخذ في الاعتبار تواريخ التحصيل أو التسديد استنادا إلى مبدأ محاسبة الالتزام، ويسمح بإظهار النتيجة الصافية للدورة.

1- تعريف قائمة حساب النتيجة: يعرف بأنّه بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء[2].

---

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 220-3.

[2] المرجع نفسه: الفقرة230-1.

يتم من خلال قائمة حساب النتيجة حساب النتيجة الصافية التي تعبر عن فترة زمنية معينة؛ كما تعتبر أداة يتم من خلالها تقييم أداء المؤسسة.

2- مزايا وعيوب قائمة حساب النتيجة: تحتوي قائمة حساب النتيجة على عدة مزايا وعيوب يمكن ذكرها كما يلي:

2-1- مزايا قائمة حساب النتيجة: تحقق قائمة حساب النتيجة الميزات والخصائص التالية[1]:

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة؛

- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛

- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي ترتكز عليها عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين؛

- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية؛

- التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها؛

- معرفة ما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الاستمرارية أو بناء على تصفيتها؛

- حساب بعض النسب المالية كالربحية.

2-2- عيوب قائمة حساب النتيجة: نظرا لكون صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عددا من الافتراضات والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها، وأعباء إهتلاك الأصول غير المتداولة، فإنّ على مستخدمي هذه القائمة إدراك أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها ، ومن هذه العيوب[2]:

- 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 التغييرات في قيمتها سوف تتحقق، ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المؤسسة.

- تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة: ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من مؤسسة لأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات بعضها ببعض.

---

[1] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007**، مرجع سبق ذكره، ص ص120-121.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، مرجع سبق ذكره، ص48.

– مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي: ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الاهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المؤسسات يولد اختلافا في قيم الدخل من مؤسسة لأخرى.

3- مكونات قائمة حساب النتيجة: يجب أن تتضمن قائمة حساب النتيجة المعلومات الدنيا المرتبطة بتقييم الأداء وهي كما يلي[1]:

– تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الأمر الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال؛

– إيرادات الأنشطة العادية؛

– الإيرادات والأعباء المالية؛

– أعباء المستخدمين؛

– الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

– مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول العينية؛

– مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول المعنوية؛

– نتيجة الأنشطة العادية؛

– الإيرادات والأعباء غير العادية؛

– النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

4- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة: يتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تعرض إما في حساب النتيجة أو في الملحق فيما يلي[2]:

– تحليل إيرادات الأنشطة العادية؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة230-2.

[2] المرجع نفسه: الفقرة 230-3.

– مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة، والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛

كما أشار النظام المحاسبي المالي كذلك إلى ما يلي:

– للمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملحق، بالإضافة إلى مدونة حسابات الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة، تستعمل مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها واحتياجاتها؛

– تقدم الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها حيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتيجة، مثل تكلفة إعادة الهيكلة، نقص في قيمة المخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط؛

– تأتي النتيجة غير العادية من إيرادات وأعباء ناجمة عن حوادث تمثل طابعا استثنائيا.

5– شكل قائمة حساب النتيجة: انظر الملحق رقم (02).

المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة

تعرض كل من قائمة الدخل والميزانية بصورة مختزلة جدا بعض المعلومات عن التدفقات النقدية، إذ أن تلك القوائم يتم إعدادها وفق أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القوائم السابقة مفردة أو مجتمعة الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الدورة المالية، لذا كان من المهم إيجاد قائمة مالية جديدة هي قائمة التدفقات النقدية، وقد أصبحت جزءا أساسيا من القوائم المالية.

1– تعريف قائمة تدفقات الخزينة: تظهر أهمية قائمة تدفقات الخزينة في أهمية المعلومة الإضافية المتمثلة في تغييرات الخزينة التي جنتها المؤسسة، وتلك التي تستعملها المؤسسة خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة عن تقديمها ويرى الكثير من المستعملين أن تدفقات الخزينة التي تمثل أصل التغييرات وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية، لأن قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائض لأن تلك الفوائض تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع الاستثمار[1].

التعريف الأول: تعرف قائمة تدفقات الخزينة بأنها:" تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة"[2].

[1] محمد بوتين: **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص79.

[2] Stéphan Brun, IAS/IFRS: **Les Normes Internationales d'information financière**, Editeur Gualino, Paris, 2006, P204.

ويعتبر كجدول قيادة في يد الإدارة تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط، توسيعه، الانسحاب منه، النمو أو غيرها، ويهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها وكذلك المعلومات بشأن استخدام السيولة المتاحة لدى المؤسسة[1].

التعريف الثاني: كما تعرف" بأنها القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناء على الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية"[2].

2- أهداف قائمة تدفقات الخزينة: صممت قائمة تدفقات الخزينة لتحقيق أهداف عدة نذكر منها[3]:

- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛

- بيان تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية؛

- الوقوف على الفرق بين النتيجة الصافية وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية؛

- تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات؛

- التنبؤ بتدفقات الخزينة المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛

- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المفيدة وغير المتاحة الاستخدامات في المؤسسة؛

- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة تدفقات الخزينة في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة وبين المؤسسات المختلفة؛

-التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة أو كمقترضة.

3- الانتقادات الموجهة لقائمة تدفقات الخزينة: بالرغم من الأهداف الكبيرة التي تحققها قائمة تدفقات الخزينة والتي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى، إلا أنها لم تخلو من الانتقادات الموجهة لها، ومن أهم الانتقادات أنها تعد في نهاية السنة المالية وتبين المركز النقدي للمؤسسة والسيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات، ولكنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات[4].

---

[1] نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف: **جدول تدفقات الخزينة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFR)، جامعة البليدة،13-15 أكتوبر 2009.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، مرجع سبق ذكره، ص54.

[3] خالد جمال الجعارات: **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS2007**، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[4] المرجع نفسه: ص130.

4- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة: حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تحتويها قائمة تدفقات الخزينة، حيث يجب أن تتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتيجة الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها وهي تتمثل في[1]:

- تدفقات الخزينة التي تولدها الأنشطة التشغيلية غير مرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل؛

- تدفقات الخزينة التي تولدها أنشطة الاستثمار والتي تتمثل في عمليات سحب الأموال عن اقتناء أصول طويلة الأجل أو تحصيل الأموال من بيع أصول طويلة الأجل؛

- تدفقات الخزينة الناتجة عن أنشطة التمويل وهي الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض و رأس المال سواء بالزيادة أو النقصان؛

- تدفقات أموال متأتية من فوائد حصص الأرباح، كما تقدم كلا على حدى وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل؛

5- شكل قائمة التدفقات النقدية: حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين:

- **الطريقة المباشرة:** هي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، وتهدف هذه الطريقة إلى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد الحصول على التدفق النقدي الصافي، ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي: انظر الملحق رقم (02) .

- **الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة التي من خلالها يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال استبعاد العمليات التي ليس لها أثر نقدي والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي: انظر الملحق رقم(02) .

المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة

تظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، وهي توضح أيضا هل أجرت المؤسسة زيادة على رأس المال؟ وكيف كانت الزيادة؟ هل أصدرت المؤسسة أسهما جديدة؟ هل

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن **تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص26.

قامت المؤسسة بتوزيع أسهم مجانية؟ هل الأرباح المحتجزة ارتفعت أم انخفضت وبأي مقدار؟ وكذلك الأمر بالنسبة للاحتياطات[1].

1- تعريف قائمة تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة، حيث تعرف قائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها: "عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية"[2]. ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول[3]:

- النتيجة الصافية؛

- حركة رأس المال (زيادة نقصان استرجاع)؛

- مكافآت رأس المال توزيع الحصص؛

- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛

- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال.

2- مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة: تتمثل مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة فيما يلي:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛

- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

3- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة: حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات أو العناصر الدنيا الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المتصلة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيما يلي[4]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة المؤثرة على رأس المال الخاص؛

---

[1] عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص44.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة250-1.

[3] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص81.

[4] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، الفقرة250-1.

- حركة رأس المال(زيادة، نقصان، استرجاع)؛

- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

4- شكل قائمة تغير الأموال الخاصة: انظر الملحق رقم (02).

المطلب الخامس: المحتوى المعلوماتي للملحق

يتضمن الملحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما يحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات مابين الفروع والشركة الأم[1].

1- تعريف الملحق: للملحق أهمية مثله مثل أي قائمة أخرى، حيث أنه يوضح ويظهر معلومات تفصيلية ذات أهمية لم يتم إدراجها في القوائم المالية الأخرى، كالعناصر التي تتطلب معالجة محاسبية خاصة، أو تلك العناصر التي توجد عدة خيارات لقياسها والمعلومات التي تخص الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية، وذلك من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

التعريف الأول: "الملحق عبارة عن وثيقة ملخصة توفر التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وقائمة حساب النتيجة فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي القوائم المالية[2]، حيث يشمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة"[3].

التعريف الثاني: "يعرف ملحق القوائم المالية كوثيقة ملخصة تحتوي على معلومات مفيدة لفهم العمليات المدرجة في القوائم المالية، والمعايير 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 حكم المستفيدين من هذه المعلومات فيما يتعلق بممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتائجها"[4].

---

[1] شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص81.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص38.

[3] Maillet B, Lemanh A**: Normes comptable international IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2007, P36.

[4] Ould Amer Smail: **La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Farhat Abbes Sétif, N10, P30.

2- المحتوى المعلوماتي للملحق: حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتضمن الملاحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر، كما يشترط في إدراج أي توضيح توفر عنصر الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية، والعناصر المكونة للملاحق تتمثل فيما يلي[1]:

2-1- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية: تتضمن توضيحات حول جميع المبادئ والطرق المحاسبية التي استعملتها المؤسسة في إعداد القوائم المالية ومدى مطابقتها للقوانين والمعايير المحددة، وفي حالة مخالفتها فإنّه يجب على المؤسسة توضيح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بذلك، يمكن أن يتضمن هذا العنصر توضيحات حول:

- بيان أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما:

- ✓ في مجال الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛
- ✓ في مجال تقييم المخزونات؛
- ✓ في مجال تقييم سندات المساهمة؛
- ✓ في مجال قياس الأصول والخصوم عند استخدام طرق أخرى للقياس خلافا لطريقة التكلفة التاريخية.

- الإشارة إلى الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق؛

- تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛

- توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة؛

- تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.

2-2- معلومات إضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة: نذكر على سبيل المثال الجداول التالية:

- جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص38-39.

– جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة؛

– جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.

– جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها؛

– توضيحات حول عملية وطرق القياس؛

– توضيح مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة؛

– جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات؛

– توضيح طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية؛

– تقديم توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية؛

– تقسيم قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية؛

– توضيح الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.

2-3- المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم: تشمل هذه المعلومات ما يلي:

– معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها؛

– توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة؛

– جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع؛

– توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع؛

– المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع؛

– توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.

2-4- المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة

تتمثل في المعلومات الضرورية للحصول على صورة وفية ونذكر منها:

– تفصيلات حول عدد الأسهم المكتتبة المحررة وغير المحررة، القيمة الاسمية للأسهم، تطور عدد الأسهم فيما بين بداية السنة المالية ونهايتها، عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة في الفروع والمؤسسات الأخرى، الحقوق والامتيازات التي تخص بعض الأسهم.

– توضيحات حول مبالغ توزيع الحصص المقترحة، مبالغ الالتزامات المالية الأخرى بين المؤسسة ومساهميها؛

– توضيحات حول عدد عمال المؤسسة خلال السنة المالية؛

– تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي؛

– توضيحات مبالغ الالتزامات المالية غير المدرجة في الميزانية؛

– مبالغ الالتزامات الخاصة بالمعاشات والتقاعد؛

– معلومات حول التعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية على المشتقات المالية؛

– توضيحات حول الأخطار المحتملة التي لم تستطع المؤسسة تقدير مبلغها، وبالتالي عدم تكوين مؤونة لها؛

– توضيحات حول الأحداث التي وقعت بعد إقفال السنة المالية، والتي لم تؤثر على الوضعية المالية لكنها ذات أهمية وتؤثر في قرارات مستعملي القوائم المالية، توضيحات حول الإعانات العمومية غير المدرجة في القوائم المالية بفعل طبيعتها، لكنها تكتسي طابعا هاما.

3- شكل قائمة الملاحق: انظر الملحق رقم (02).

خلاصة:

تتبع أهمية عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في انعكاسها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية والتي تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات، إلاّ أنّ عملية القياس تعاني من مشاكل من كتحيز القياس ومحددات وقيود على عملية القياس، لذا فإنّ تحديد القيم النقدية لعناصر القوائم المالية بشكل صحيح يعتبر تحدي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، وفي خضم الإصلاحات التي مست المنظومة المحاسبية الجزائرية قام النظام المحاسبي المالي باستحداث ثلاث قوائم مالية المتمثلة في قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى الملحق، بينما احتفظ بالميزانية وجدول حساب النتيجة مع بعض التعديلات المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، كما نص على وجوب التزام المؤسسة بالإفصاح عن الحد الأدنى إما في صلب القوائم المالية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، في حين تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات مابين الفروع والشركة الأم.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

بعد تعرضنا في الجانب النظري إلى كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وإلى ماهية القياس والتقييم والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وإلى القوائم المالية التي تعكس عمليات القياس ومدى دلالتها كأداة للإفصاح عن المعلومات اللازمة لمستخدميها، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الجودة لتتوافق من حيث الشكل والمضمون مع القوائم المالية الدولية، ولإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، تتمثل في إعداد استمارة استبيان موجهة لرؤساء مصلحة 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 وأكثر واقعية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة واحدة، فقد تركز البحث على إجراء مقابلات مع رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المبحث الأول: الإطار العام لاستمارة الاستبيان

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان معالجة أفضل للموضوع، لذا تم الاعتماد على توزيع استمارة استبيان 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 ومنها استخلاص النتائج.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة مدى التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد القياس والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي موضوع البحث، صممت الطالبة استمارة استبان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي شملها البحث مع إجراء تعديلات بما يتلاءم وموضوع البحث وطبيعة الممارسة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.

جاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين مع تدعيم طرح الأسئلة بالمقابلة الشخصية لمحاولة الفهم أكثر، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المستوى التعليمي والتخصص العملي والخبرة المهنية وبعض الأسئلة التي تعطي صورة عن مدى اطلاع المجيب عن قواعد القياس المحاسبي والإفصاح بالقوائم المالية المنصوص عنها بالنظام المحاسبي المالي، أما القسم الثاني فقد تضمن أربعة محاور رئيسية يتضمن كل محور مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس والإفصاح وأثر هذا التطبيق على جودة المعلومات المحاسبية.

قامت الطالبة بتوزيع استمارة الاستبيان على مؤسسات لولاية المسيلة، وكذا مؤسسات لولاية برج بوعريريج، حيث قامت الطالبة بدعم توزيع الاستبيان بالمقابلة الشخصية وطرح الأسئلة شفهيا وتدوين الإجابات على استمارة الاستبيان لتجنب أي خلط في المفاهيم أو عدم فهم المقصود من السؤال.

المطلب الثاني:هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة، واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني بحيث يغطي هذا الاستبيان فرضيات وأهداف الدراسة، حيث يتكون هذا الاستبيان من قسمين رئيسيين هما:

1- القسم الأول: السمات الشخصية

تضمن القسم الأول السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تم جمع بيانات ديموغرافية عن عينة الدراسة من خلال إجابتهم على الاستبيان(المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية، العمر، الاطلاع على قواعد القياس والتقييم وفق SCF، إجراء تكوين حولSCF، اسم المؤسسة) وذلك للاطمئنان إلى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان، إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات على مدى التزام عينة الدراسة بقواعد القياس والإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

2- القسم الثاني: محاور ومجالات الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

المحور الثالث: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

يتضمن المحور الثالث 3مجالات

المجال الأول: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

المجال الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

المجال الثالث: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

المجال الرابع: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

المحور الرابع: أثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات ومجتمع الدراسة

1- مصادر جمع البيانات

المصادر الثانوية:اعتمدت الطالبة في معالجة الإطار النظري للدراسة على القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا الكتب والمراجع، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.

المصادر الأولية: نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات، تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث والذي صمم خصيصا لهذا الغرض، وتم استخدامه على عينة من المؤسسات.

2- مجتمع وعينة الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية وعينة الدراسة تمثلت في المقابلة مع رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** اهتمت هذه الدراسة بمدى التزام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد القياس، التقييم والإفصاح بالقوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.
- **الحدود الزمانية:** تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة خلال الفترة من نوفمبر 2018 إلى غاية مارس 2019.
- **الحدود البشرية:** تستند نتائج هذه الدراسة إلى إجابات المحاسبين ومسؤولي دائرة المالية والمحاسبة للمؤسسات عينة الدراسة.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بجانب القياس والتقييم المحاسبي، والإفصاح بالقوائم المالية لعينة من المؤسسات .

المبحث الثاني: منهجية أداة الدراسة

المطلب الأول:اختبار صدق وثبات الاستبيان

1-اختبار صدق الاستبيان:

1-1- صدق المحكمين: لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه على أساتذة في المحاسبة كخطوة أولى وتوزيع عينة على مكاتب المحاسبة كخطوة ثانية، ليتم بعد ذلك تصحيح وتعديل ما يجب أن يعدل.

1-2- صدق المقياس:

- **الاتساق الداخلي:** يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور أو المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وتم حساب الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور استمارة الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه.
- **نتائج الاتساق الداخلي:** يوضح الجدول التالي معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية المحور، والذي يبين أنّ معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة وبذلك يعتبر المحور صادقا لما وضع لأجله.

الجدول رقم(08): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- تعتمد عملية القياس الأولي لعناصر القوائم المالية بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالملائمة والموضوعية.	0.334	0.035
2- الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	0.546	0.000
3- يتم إثبات التثبيتات(الأصول) التي حصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنّه يقيم ويسجل بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.	0.496	0.001
4- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.	0.735	0.000
5- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.	0.542	0.000
6- في حالة اقتراض أموال خصيصا للحصول على أصل ما، يتم إدراج تكاليف الاقتراض كأعباء ولا يتم إدراجها ضمن تكلفة الأصل.	0.584	0.000
7- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي.	0.479	0.002
8- إذا كانت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة لقيمة الأصل.	0.331	0.037
9- يتم تقييم المخزون السلعي بطريقتي FIFO أوCMP	0.752	0.000
10- تحوّل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة.	0.546	0.000
11- عند اقتناء الأراضي والمباني معا تعالج كلا على حدى.	0.982	0.000
12- يتم إدراج الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الحقيقية للأصل.	0.574	0.000
13- تعالج الإعانات الحكومية المقدمة للمؤسسة كإيرادات في حساب النتيجة.	0.584	0.000

14- تدرج الضرائب المؤجلة أصول(ضرائب على الأرباح قابلة للتحصيل) ضرائب مؤجلة خصوم(ضرائب على الأرباح قابلة للدفع) خلال سنوات مالية مستقبلية في الميزانية وجدول حساب النتائج.	0.602	0.000
15- تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء.	0.638	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجاتSPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر فقرات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(09): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- في نهاية كل سنة مالية تخضع أصول المؤسسة إلى فحص للقيمة لإثبات أي خسارة في القيمة.	0.732	0.000
2- يقيم المخزون في نهاية السنة بالتكلفة أو سعر البيع الصافي أيهما اقل.	0.557	0.000
3- تخضع التثبيتات المالية التي تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة إلى اختبار تناقص القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة.	0.537	0.000
4- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.	0.698	0.000
5- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة إعادة التقييم: بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).	0.625	0.000
6- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: كاستشارة مختص في إعادة تقييم بعض التثبيتات.	0.704	0.000
7- يتم تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشطة.	0.780	0.000
8- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: بتحديد قيمة المنفعة، بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل؛	0.888	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات SPSS .V22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(10): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.	0.772	0.000
2- يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.	0.698	0.000
3- قيام المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.	0.539	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات SPSS V22 .

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01، و منه تعتبر فقرات المجال الأول صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(11): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما: الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة.	0.761	0.000
2- يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق.	0.572	0.000
3-- يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.	0.747	0.000
4-- يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.	0.553	0.001
5- يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.	0.766	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجاتSPSSV.22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي

المالي) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، و منه تعتبر فقرات المجال الثاني متسقة داخليا و صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(12): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.	0.559	0.001
2- يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة.	0.475	0.003
3-يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.	0.563	0.000
4- يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.	0.730	0.000
5- يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس إن وجدت؛.	0.710	0.000
6- يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.	0.678	0.000
7- يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات.	0.477	0.001
8- يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت.	0.544	0.000
9-يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.	0.368	0.001
10- يتم عرض جدول يبين حركة المخزون وجدول تذبذب الإنتاج المخزن.	0.751	0.000
11-يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.	0.757	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجاتSPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر فقرات المجال الثالث متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(13): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- يتم عرض معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها.	0.485	0.000
2- يتم عرض توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة.	0.739	0.000
3- يتم عرض جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع.	0.478	0.000
4- يتم عرض توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع.	0.739	0.000
5- يتم عرض المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع.	0.954	0.012
6- يتم عرض توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.	0.976	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات SPSS. V22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، و منه تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(14): يبين معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور.

الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى المعنوية
1- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.	0.462	0.003
2- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية وتزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.	0.585	0.000
3- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تعبر بصدق عن الأحداث المالية.	0.663	0.000
4- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.	0.668	0.000
5- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الحياد وعدم التحيز.	0.831	0.000

6- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.	0.752	0.000
7- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.	0.557	0.000
8- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر وبإتباع نفس السياسات المحاسبية.	0.572	0.000
9- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات تعرض بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.	0.519	0.000
10- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية توضح استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.	0.452	0.004

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بالتزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي) والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

2- ثبات الاستبيان: يتم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ كما يلي:

حساب معامل ألفا كرونباخ: تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(15): معامل ألفا كرونباخ

المحاور والمجالات		معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول		**0.925**
المحور الثاني		**0.893**
المحور الثالث	**المجال الأول**	**0.951**
	المجال الثاني	**0.840**
	المجال الثالث	**0.913**
	المجال الرابع	**0.938**
المحور الرابع		**0.823**

من خلال الجدول يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور ولكل مجال، مما يعني أن معامل الثبات مرتفع، وبذلك نكون تأكدنا من صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات، يجب أولا أن نتعرف على طبيعة توزيع بيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، حيث توجد أدوات إحصائية معلمية وأخرى غير معلمية.

- **اختبار التوزيع الطبيعي**(اختبار كولمنجروف سيمرنوف) **Kolmongorov Smirnov**

الجدول رقم (16): القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي

محاور الاستبيان	(Kolmongorov Smirnov)		النتيجة
	القيمة الاحصائية	مستوى المعنوية Sig	
المحور الأول	0.235	0.000	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثاني	0.383	0.000	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثالث	0.314	0.000	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الرابع	0.173	0.004	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية Sig أقل من(0.05) لجميع محاور الاستبيان، وبالتالي فإن بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي، أي أن بيانات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة عن الأسئلة وفرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية فيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية

- **توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

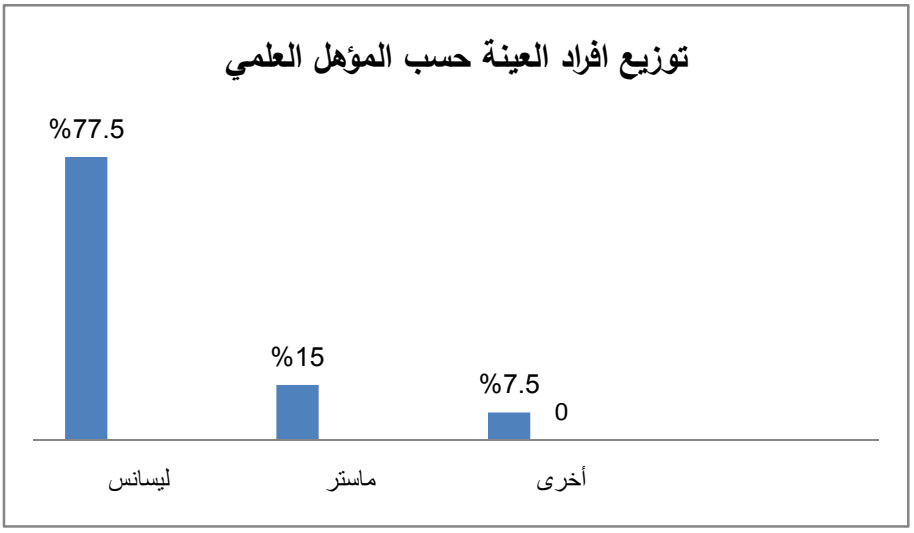
الجدول رقم(17): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المستوى	العدد	النسبة
ليسانس	31	77.5
ماستر	6	15
أخرى	3	7.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول يتبين أن غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس بما نسبته 77.5 % من عينة الدراسة، أما حملة شهادة الماستر فبنسبة 15%، أما نسبة حملة شهادة أخرى (CMTC-CDE) فقد بلغت 7.5%، بينما لا يوجد أي نسبة لحملة الماجستير والدكتوراه، وبذلك تكون أكبر نسبة لأفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة ليسانس وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة بشكل إجمالي لهم مؤهلات علمية جامعية.

الشكل رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول أعلاه

- **توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي**

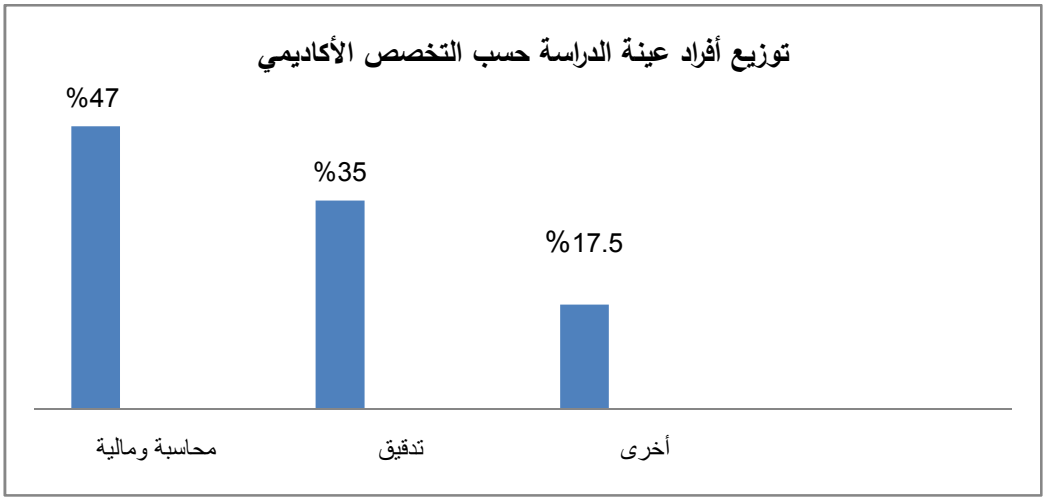
الجدول رقم(18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة ومالية	19	47.5
تدقيق	14	35
أخرى	07	17.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.V22

من خلال الجدول يتبين أن ما نسبته 47.5% من عينة الدراسة هم من المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، وما نسبته 35% تخصص تدقيق، أما بقية العينة والتي تمثل ما نسبته17.5% هم من تخصصات أخرى، وتدل هذه النتائج على أن غالبية عينة الدراسة يفترض فيهم الإلمام بجميع قواعد القياس والتقييم والإفصاح بالقوائم المالية.

الشكل رقم(07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول أعلاه

- **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:**

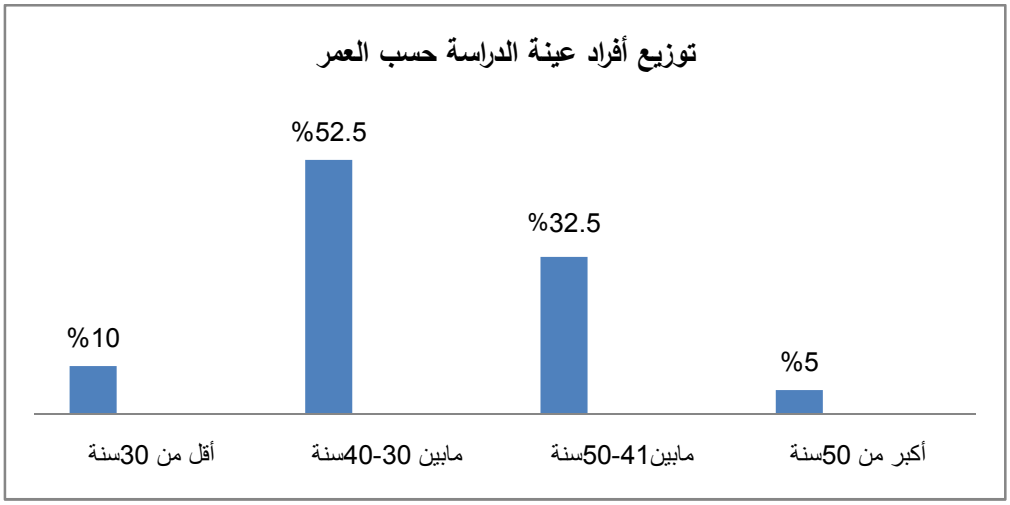
الجدول رقم (19): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 30سنة	04	10
مابين 30-40سنة	21	52.5
مابين41-50سنة	13	32.5
أكبر من 50سنة	02	05
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.V22

يتبين من الجدول أن أكبر نسبة كانت للفئة العمرية بين 30 و40 سنة، بنسبة 52.5 ٪، تليها نسبة 32.5 للفئة العمرية بين 41 و50 سنة، أما فئة أقل من 30سنة فكانت بنسبة 10٪، وأقل نسبة كانت للفئة العمرية أكبر من 50 سنة، بنسبة5٪، وهذا يعني أن الفئة العمرية لعينة الدراسة كانت بين 30 و50سنة.

الشكل رقم(09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول أعلاه

- **توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية:**

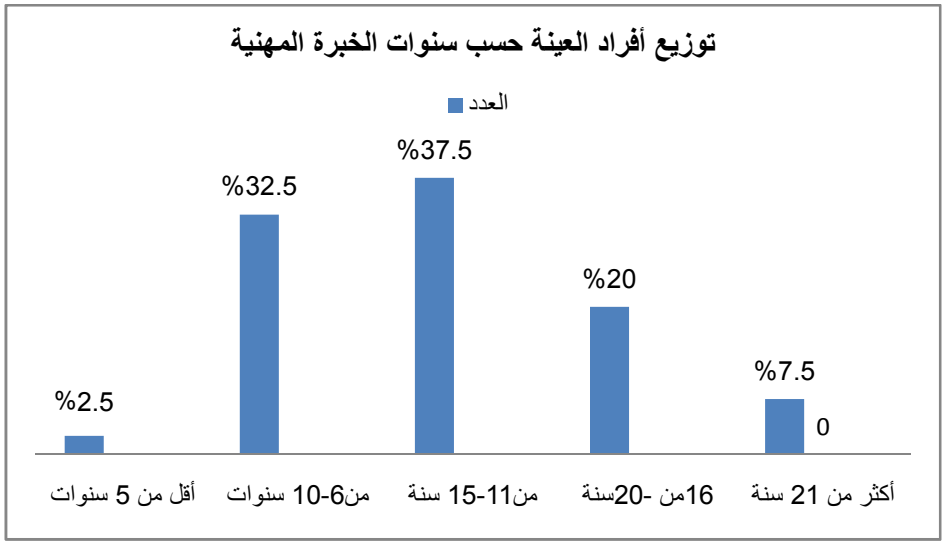
الجدول رقم(20): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	01	2.5
من6-10 سنوات	13	32.5
من11-15 سنة	15	37.5
16من -20سنة	08	20
أكثر من 21 سنة	03	7.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.V20

يتبين من الجدول أن ما نسبته 2.5% من أفراد عينة الدراسة لهم خبرة مهنية أقل من 5سنوات، وأن ما نسبته 32.5% تتراوح خبرتهم المهنية بين 6 و10 سنوات، في حين أن ما نسبته37.5% تتراوح خبرتهم بين 11 و15 سنة، وأن ما نسبته 20% تتراوح خبرتهم بين 16 و20 سنة، وما نسبته 7.5% خبرتهم تفوق 21 سنة، هذا ما يعني أن أكبر نسبة كانت مابين 6 و10 سنوات وعلى العموم فإنّ عينة الدراسة تتمتع بخبرة مهنية تجعلهم ملمين بمحاور استمارة الاستبيان.

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



- **توزيع أفراد العينة حسب المؤسسات الاقتصادية:** كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤسسات كما يلي:

الجدول رقم (21): قائمة المؤسسات محل الدراسة

اسم المؤسسة
1- AGGLO BBA, Sarl
2- AGLOTUB, Sarl
3- ANABIB- Unité IRRAGRIS, Spa
4- ARCODYM, EURL
5- ARGILOR, Sarl
6- Bordj Construction Métallique (BCM) , Sarl
7- BRIMATEC, EURL
8- Complexe Industriel & Commercial De BIBANS ,Spa
9- Complexe Industriel & Commercial d'El HODNA(CIC HODNA) Spa
10- CONDOR ELECTRONICS, Spa
11- Construbest Direction de Réalisation, Spa CONSTRUBEST DR
12- Compagnie Algérienne des Assurances (CAAT),Spa
13- Compagnie Algérienne d'Assurance & de Réassurance(CAAR),Spa
14- Déco Ceramica, EURL
15- Divindus Trading Company, Spa
16- Eco Chaudièr - SARL

17- Ets CONCREX TIAIBA
18- FE TRADING COMPANY, Sarl
19- GRAFIL, Sarl
20- Groupe AKHROUF CANAL
21- Groupe Ben Hamadi, Sarl
22- Groupe KEFSI Investissement
23- Groupe RAHMANI, EURL
24- HANEN, EURL
25- HODNA Lait, Sarl
26- HODNA METAL, Sarl
27- Laboratoire des Travaux Publics du Sud, Spa
28- L'Algérienne des Assurances (2a), Spa
29- LARC ,EURL
30- MAGHREB PIPE, Sarl
31- Marbre Carrelage & Agglo-Marbre (MCA), Sarl
32- MECHRI Canalisation Hydraulique MCH, Sarl
33- POLYBEN Emballages, Sarl
34- RAMSES, Fabrication de Matériaux de Construction, Spa
35- ROTAHEM, Spa
36- Sociètè des Emballages & Arts Graphiques (EMBAG), Spa
37- Société de Maintenance des Equipements Industriels (MEI), Spa
38- SIMPEX, Sarl
39- STRAPTEC , Emballage industriel , EURL
40- Unité Alimentation de Bétail, Spa

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارة الاستبيان

- **توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على قواعد القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**

الجدول رقم(22): توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على قواعد القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفق SCF

الاطلاع على قواعد القياس والتقييم وفقSCF	العدد	النسبة المئوية
نعم	40	100
لا	00	00
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.V22

نتائج الجدول أعلاه توضح أن ما نسبته100% من أفراد عينة الدراسة على اطلاع بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفقSCF، وهذا ما يعني استجابة أفراد عينة الدراسة للرد على أسئلة استمارة الاستبيان وفهمهم لكل فقرة من فقراته.

- **توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي**

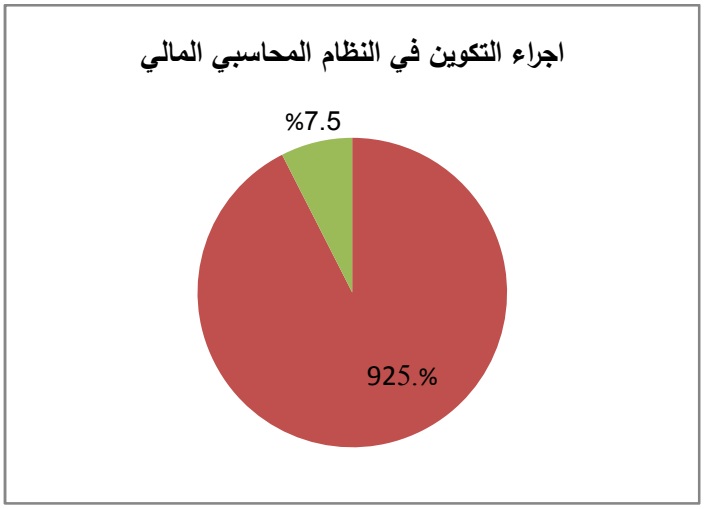
الجدول رقم(23): توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي

إجراء تكوين في النظام المحاسبي المالي	**العدد**	**النسبة المئوية**
نعم	37	92.5
لا	03	7.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن ما نسبته 92.5% من أفراد عينة الدراسة تم إجراء تكوين لهم في النظام المحاسبي المالي، وما نسبته 7.5% من أفراد عينة الدراسة لم يتم إجراء تكوين لهم، هذه الفئة الأخيرة بررت عدم التكوين بالاعتماد الشخصي لهم في فهم النظام المحاسبي المالي والاطلاع على النصوص والقوانين الخاصة بالنظام المحاسبي المالي.

الشكل رقم(11): توزيع أفراد العينة حسب التكوين في النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول أعلاه

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان ومعرفة اتجاه آراء أفراد العينة، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

اختبار ستيودنت للعينة البسيطة حول متوسط فرضي محايد يساوي مجموع القيم /عددها، بحيث في مقياس ليكارت الثلاثي المتوسط الفرضي المحايد يساوي =1+2+3/3=2 حيث يمثل المتوسط الفرضي 2 الحياد، أما في مقياس ليكارت الخماسي فإن المتوسط الفرضي المحايد يساوي1+2+3+4+5/5=3 ، المتوسط االحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة.

- طول الفئة (المجال)= المدى/عدد الدرجات

حيث أن المدى= قيمة الفئة الأعلى– قيمة الفئة الأدنى

إن الهدف من هذه المعادلة هو معرفة حدود مجال كل خيار من الخيارات التي يحتويها مقياس ليكارت الثلاثي وبالتطبيق نجد: المدى: 3–1=2 ومنه فإن المجال يساوي:3/2=0.67، وعليه نضيف 0.67 إلى أقل وزن في المقياس وهو 1، أما في مقياس ليكارت الخماسي نجد:

المدى: 5–1=4 ومنه فإن المجال يساوي:5/4=0.8، وعليه نضيف0.8 إلى أقل وزن في المقياس وهو 1، ومن ثم يمكن وضع الخيارات على النحو التالي:

الجدول رقم (24): تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	[1 -1.67[	[1.67-2.34[	[2.34-3]
الاتجاه	غير موافق	محايد	موافق
الوزن النسبي	أقل من 66.67%	66.67%	أكبر من 66.67%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

الجدول رقم رقم (25): تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	[1 -1.08]	[1.08-2.6]	[2.6-3.4[	[3.4-4.2[	[4.2-5]
الاتجاه	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن النسبي	أقل من 36%	36-52%	52-68%	68-84%	أكبر من84%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

المطلب الأول:عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة: سنقوم بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واستخراج النتائج الإحصائية.

1-عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول.

الجدول رقم (26): يوضح نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- تعتمد عملية القياس الأولي لعناصر القوائم المالية بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالملائمة والموضوعية.	95	5	00	2.95	0.220	98	موافق	2
2- الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	55	12.5	32.5	2.22	0.919	74	موافق	9
3- يتم إثبات التثبيتات(الأصول) التي حصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فانه يقيم ويسجل بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.	7.5	87.5	5	2.025	0.357	67	محايد	10

4- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.	95	2.5	2.5	2.92	0.349	97	موافق	4
5- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.	95	2.5	2.5	2.92	0.349	97	موافق	4
6- في حالة اقتراض أموال خصيصا للحصول على أصل ما، يتم إدراج تكاليف الاقتراض كأعباء ولا يتم إدراجها ضمن تكلفة الأصل.	92.5	7.5	00	2.925	0.266	97.5	موافق	3
7- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي.	92.5	5	2.5	2.90	0.378	96.5	موافق	5
8- إذا كانت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة لقيمة الأصل.	92.5	7.5	00	2.925	0.266	97.5	موافق	3
9- يتم تقييم المخزون السلعي بطريقتي FIFO أو CMP	97.5	2.5	00	2.975	0.158	99	موافق	1
10- تحوّل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة.	80	12.5	7.5	2.725	0.598	90	موافق	7
11- عند اقتناء الأراضي والمباني معا تعالج كلا على حدى.	97.5	2.5	00	2.975	0.158	99	موافق	1
12- يتم إدراج الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الحقيقية للأصل.	72.5	27.5	00	2.725	0.452	90.8	موافق	6
13- تعالج الإعانات الحكومية المقدمة للمؤسسة كإيرادات في حساب النتيجة.	32.5	67.5	00	2.320	0.474	77	موافق	8

14- تـــدرج الضـــرائب المؤجلـــة أصـول(ضـرائب علـى الأربـاح قابلـة للتحصيل) ضرائب مؤجلة خصوم(ضرائب علـى الأربـاح قابلـة للـدفع) خـلال سـنوات مالية مستقبلية في الميزانية وجدول حساب النتائج.	97.5	2.5	00	2.975	0.158	99	موافق	1
15- تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعـاملين لـديها سـواء كـانوا فـي وضـعية خدمة أو لا ضمن الأعباء.	97.5	2.5	00	2.975	0.458	99	موافق	1
الاتجاه العام حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي				**2.76**	**92**	**موافق**		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خـلال نتائج الجدول أعـلاه يتبين اتجـاه إجابـات أفراد عينـة الدراسـة المتعلقـة بمـدى التزام المؤسسـة الاقتصـادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي 2.95 وانحراف معياري 0.220، ووزن نسبي بلغ 98٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بمبدأ التكلفة التاريخية عند التسجيل الأولي لعناصر القوائم المالية لتميزها بالملائمة والموضوعية في حين أن نسبة 2٪ تعتبر أن التكلفة التاريخية لا تتميز بالملائمة والموضوعية الكافية خاصة في فترات التضخم.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي 2.22 وإنحراف معياري 0.919 ووزن نسبي 74٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية، حيث يجمع أفراد عينة الدراسة على أن القياس وفق القيمة العادلة يؤدي إلى إظهار صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن البعض يرى أن القياس وفق للقيمة العادلة في البيئة الجزائرية لا يؤدي إلى إظهار الصورة الصادقة للمؤسسة لأنها لا تحتوى على سوق مالية نشطة ولا يمكن تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول، لعدم تمتعها بسوق أو لعدم وجود نظام معلومات حقيقي.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي 2.025 وانحراف معياري 0.357 وبلغ الوزن النسبي لهذه الفقرة 67٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة محايدة، حيث أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تتحصل على أصولها عن طريق التبادل، حيث تتحصل عليها عن طريق الاقتناء أو التصنيع الداخلي له ولا تقوم بعمليات المبادلة بالأصول وإن كان SCF يسمح بهذه المعاملة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرتين (04) و(05) بمتوسط حسابي 2.92 وانحراف معياري 0.349 ووزن نسبي 97٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية، وهذا يدل على أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بإدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة، وتعالج المؤسسة الاقتصادية مكونات

أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، وهو ما نص عليه (SCF) ويتوافق والمعيار المحاسبي الدولي IAS16.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (06) بمتوسط حسابي 2.925 وانحراف معياري 0.266 ووزن نسبي 97.5٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية، ويؤكدون أنه في حالة اقتراض أموال خصيصا للحصول على أصل ما، يتم بإدراج تكاليف الاقتراض كأعباء ويستبعدون المعالجة الأخرى المسموح بها بإدراجها ضمن تكلفة الأصل وهو ما نص عليه(SCF)، ويتوافق مع المعيار IAS23.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرتين (07) و(08) بمتوسط حسابي 2.90، 2.925 وانحراف معياري 0.378، 0.266 ووزن نسبي 96.5٪، 97.5٪ على التوالي، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية، ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بالمعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات بإدراجها كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي، أما إذا كانت ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة لقيمة الأصل، كذلك تتوافق مع نص(SCF) ويتوافق مع المعيار IAS16.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة(09) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري 0.158 ووزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بتقييم المخزون السلعي بطريقتي FIFO أو CMP وتستبعد طريقة LIFO وهو كذلك ما نص عليه (SCF) و يتوافق مع (IAS2).
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة(10) بمتوسط حسابي 2.725 وانحراف معياري 0.592 بوزن نسبي 90٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بتحويل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، وهو ما يتوافق ونص SCF و IAS21.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة(11) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري 0.158 بوزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم عند اقتناء الأراضي والمباني معا بالمعالجة التي تسمح بتقدير قيمة الأراضي وقيمة المباني كلا على حدى وهو كذلك يتوافق وSCF وما يتضمنه IAS16 .
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (12) بمتوسط حسابي 2.725 وانحراف معياري 0.452 ووزن نسبي 90٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بإدراج الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الحقيقية للأصل، دون أخذ القيمة الأقل بين القيمة الحقيقية والقيمة الحالية للدفعات الدنيا المنصوص عليها فيSCF، حيث نلاحظ عدم الأخذ بهذه المعالجة وهو ما يتوافق بشكل جزئي والمعيار IAS17 الخاص بالإيجار التمويلي.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (13) بمتوسط حسابي 2.32 وانحراف معياري 0.474 بوزن نسبي 77٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بإدراج الإعانات الحكومية كإيرادات في حساب النتيجة، وهو ما يتوافق مع(SCF) ومع IAS 20 الخاص بالإعانات الحكومية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (14) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري 0.158 بوزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تقوم بإدراج الضرائب المؤجلة أصول(ضرائب على الأرباح قابلة للتحصيل) ضرائب مؤجلة خصوم(ضرائب على الأرباح قابلة للدفع) خلال سنوات مالية مستقبلية في الميزانية وجدول حساب النتائج وهو ما نص عليه(SCF) ويتوافق والمعيار IAS 12 ضرائب الدخل.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (15) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري 0.458 بوزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تقوم بإدراج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء وهو ما نص عليه(SCF) ويتوافق IAS19 منافع الموظفين.

2- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني.

الجدول رقم (27): يوضح نتائج إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- في نهاية كل سنة مالية تخضع أصول المؤسسة إلى فحص للقيمة لإثبات أي خسارة في القيمة.	00	2.5	97.5	1.025	0.158	34	غير موافق	5
2- يقيم المخزون في نهاية السنة بالتكلفة أو سعر البيع الصافي أيهما اقل.	00	5	95	1.05	0.220	35	غير موافق	4
3- تخضع التثبيتات المالية التي تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة إلى اختبار تناقص القيمة قصد إثبات أي خسارة أي محتملة.	00	40	60	1.60	0.496	53	محايد	1
4- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.	00	2.5	97.5	1.025	0.158	34	غير موافق	5
5- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة إعادة التقييم: بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).	00	2.5	97.5	1.025	0.158	34	غير موافق	5

6- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: كاستشارة مختص في إعادة تقييم بعض التثبيتات.	00	12.5	87.5	1.125	0.334	37.5	غير موافق	2
7- يتم تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشطة.	2.5	7.5	90	1.125	0.4043	37.5	غير موافق	2
8- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: بتحديد قيمة المنفعة، بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل؛	00	7.5	92.5	1.075	0.266	35.8	غير موافق	3
الاتجاه العام حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.				1.131	37 غير موافق			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أن:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (1) بمتوسط حسابي1.025 وانحراف معياري0.158 وبوزن نسبي 34٪ أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم التزام المؤسسة بهذا الإجراء، أي في نهاية كل سنة مالية لا تخضع المؤسسة الاقتصادية أصولها إلى فحص للقيمة لإثبات أي خسارة في القيمة وبالتالي فهي تلغي ما نص علية SCF، وبالتالي تلغي العمل بالمعيار IAS36 خسائر انخفاض القيمة، كما يعتبر إلغاء جزئي للعمل بالمعيارين IAS16 الخاص بالأصول العينية، و IAS38 الأصول المعنوية.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (2) بمتوسط حسابي1.05 وانحراف معياري 0.22 ووزن نسبي 35٪ أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم التزام المؤسسة بهذا الإجراء، حيث نجد أنّ تقييم المخزون نهاية السنة لا يقوّم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، وبالتالي فهو إلغاء جزئي للعمل بالمعيار IAS2 المخزون.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي1.60 وانحراف معياري 0.496 ووزن نسبي 53٪، أي إجابات أفراد عينة الدراسة كانت دون رأي (محايدة) وهذا نظرا لأن هذه المؤسسات لا تملك أوراق مالية مسعرة في البورصة.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرتين (04)و(05) بنفس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري 1.025 ، 0.158 والوزن نسبي 34٪،أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم التزام المؤسسة بتقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، أو التقييم بطريقة

إعادة التقييم: بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية مازالت تعمل وفق التكلفة التاريخية ولا يوجد تحديد لخسائر انخفاض القيمة أو تحديد للقيمة العادلة للتثبيتات العينية أو المعنوية.

– تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (06) بمتوسط حسابي1.125 وانحراف معياري 0.33 ووزن نسبي 37.5٪ أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم التزام المؤسسة باستشارة مختص في إعادة تقييم بعض التثبيتات لتحديد القيمة الحقيقية ويؤكدون أن استشارة المختص في تحديد قيمة التثبيتات تلجأ إليها المؤسسة في حالة التصفية حيث يتم الاستعانة بمختص لتحديد قيمة التثبيتات.

– تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (07) بمتوسط حسابي1.125 وانحراف معياري 0.404 ووزن نسبي 37.5٪ أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم التزام المؤسسة بهذا الإجراء والمتمثل في تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشطة.

– تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (08) بمتوسط حسابي1.075 وانحراف معياري 0.266 ووزن نسبي 35.8٪ أي معظم إجابات أفراد عينة الدراسة سلبية ويؤكدون عدم استخدام طرق أخرى لتحديد القيمة الحقيقية: لا بتحديد قيمة المنفعة، ولا بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل.

3– عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثالث يتضمن هذا المحور أربعة فرضيات فرعية

3–1– عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمجال الأول

الجدول رقم (28): يوضح نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1– يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.	95	00	5	2.95	0.220	98	موافق	2
2– يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.	97.5	2.5	00	2.975	0.158	99	موافق	1
3– قيام المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.	97.5	00	2.5	2.975	0.158	99	موافق	1
الاتجاه العام حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.				2.96	98.8		موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي 2.95 وانحراف معياري 0.220 ووزن نسبي 98٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري0.158 ووزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي 2.975 وانحراف معياري0.158 ووزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.

3-2- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمجال الثاني

الجدول رقم (29): يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما: الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة.	62.5	27.5	10	2.525	0.678	84	موافق	4
2- يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق.	97.5	2.5	00	2.978	0.158	99	موافق	1
3- يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.	85	12.5	2.5	2.825	0.446	94	موافق	3
4- يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين اثر ذلك التغيير على نتيجة	95	5	00	2.95	0.220	98	موافق	2

الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.								
5-يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.	97.5	2.5	00	2.978	0.158	99	موافق	1
الاتجاه العام حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.				2.85	95		**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V22

من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي 2.525 وانحراف معياري0.678 ووزن نسبي 84٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما: الإفصاح عن الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ وعن الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة إن وجدت، وأكدت المؤسسات عينة الدراسة أنها تتبع الاهتلاك الخطي في حساب الاهتلاك، وطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم المخزون، ونلمس هذا الإفصاح من خلال الجداول الموجودة بالملحق والتي تخص الاهتلاكات والمؤونات، المخزونات وسندات المساهمة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي 2.978 وإنحراف معياري0.158 ووزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق، خاصة إذا كان القياس يعتمد على طريقة أخرى غير طريقة التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة مثلا.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي 2.825 وإنحراف معياري0.446 ووزن نسبي 94٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (04) بمتوسط حسابي 2.95 وإنحراف معياري0.220 ووزن نسبي 98٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (05) بمتوسط حسابي 2.978 وإنحراف معياري0.158 ووزن نسبي 99٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها

خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة، يحتل جزءا مهما من الإفصاح بالملحق.

3-3- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمجال الثالث

الجدول رقم (30): يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.	95	5	00	2.95	0.220	98	موافق	1
2- يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة.	95	2.5	2.5	2.95	0.220	98	موافق	1
3- يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.	77.5	22.5	00	2.77	0.423	92	موافق	5
4- يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.	92.5	5	2.5	2.925	0.268	97.5	موافق	2
5- يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس إن وجدت.	90	7	2.5	2.87	0.404	95.6	موافق	3
6- يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.	82.5	15	2.5	2.80	0.464	93	موافق	4
7- يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات.	87.5	12.5	00	2.87	0.334	95.6	موافق	3
8- يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت.	17.5	80	2.5	2.15	0.426	71.6	موافق	8
9- يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.	87.5	12.5	00	2.87	0.334	95.6	موافق	3
10- يتم عرض بعرض جدول يبين حركة المخزون وجدول تذبذب الإنتاج المخزن.	40	50	10	2.30	0.648	76.6	موافق	7

11- يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.	19	17	10	2.37	0.667	79	موافق	6
الاتجاه العام حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.				2.71	90		موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V22

من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي 2.95 وإنحراف معياري0.220 ووزن نسبي 98٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي 2.95 وإنحراف معياري0.220 ووزن نسبي 98٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون التزام المؤسسة الاقتصادية بعرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية مع توضيح طرق الحساب المستعملة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي 2.77 وإنحراف معياري0.423 ووزن نسبي 92٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أنه في حالة حيازة أصول عن طريق الإيجار التمويلي تلتزم المؤسسة الاقتصادية بعرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (04) بمتوسط حسابي 2.925 وإنحراف معياري0.268 ووزن نسبي 97٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (05) بمتوسط حسابي 2.87 وإنحراف معياري0.404 ووزن نسبي 95٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بالإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (06) بمتوسط حسابي 2.80 وانحراف معياري0.464 ووزن نسبي 93٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (07) بمتوسط حسابي 2.87 وانحراف معياري0.334 ووزن نسبي 95٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (08) بمتوسط حسابي 2.15 وانحراف معياري0.426 ووزن نسبي 71٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بالإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (09) بمتوسط حسابي 2.87 وإنحراف معياري0.334 ووزن نسبي 95٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها إن وجدت والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (10) بمتوسط حسابي 2.30 وإنحراف معياري0.648 ووزن نسبي 76٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض جدول يبين حركة المخزون وجدول تذبذب الإنتاج المخزن.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (11) بمتوسط حسابي 2.37 وإنحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.

3-4- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمجال الرابع

الجدول رقم (31): يوضح نتائج إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- يتم عرض معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها.	80	20	00	2.80	0.447	93	موافق	1
2- يتم عرض توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة.	80	20	00	2.80	0.477	93	موافق	1

3- يتم عرض جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع.	80	20	00	2.80	0.447	93	موافق	1
4- يتم عرض توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع.	80	20	00	2.80	0.447	93	موافق	1
5- يتم عرض المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع.	60	20	20	2.40	0.894	80	موافق	2
6- يتم عرض توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.	80	20	00	2.80	0.447	93	موافق	1
الاتجاه العام حول التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.				**2.73**	**91**		**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22 .

من الجدول أعلاه والذي يبين نتائج أراء عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي2.37 وانحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي2.37 وانحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي2.37 وانحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪ ، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (04) بمتوسط حسابي2.37 وإنحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (05) بمتوسط حسابي2.37 وإنحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (06) بمتوسط حسابي2.37 وإنحراف معياري0.667 ووزن نسبي 79٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بعرض توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.

الجدول رقم (32):النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الاتجاه العام
المجال الأول	2.96	98	موافق
المجال الثاني	2.85	95	موافق
المجال الثالث	2.71	90	موافق
المجال الرابع	2.73	91	موافق
الاتجاه العام للمحور الثالث	2.81	93.75	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة حول المحور الرابع بمجلاته الأربعة ايجابية حيث بلغ الوزن النسبي للمحور الثالث 93.75%.

4- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الرابع

الجدول رقم (33): يوضح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية.

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الاتجاه العام	الترتيب
1- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.	20	70	5	2.5	2.5	4.025	0.767	80.5	موافق	6
2- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية وتزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.	12.8	87.2	12.8	7.7	00	3.846	0.744	76.9	موافق	7

3- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تعبر بصدق عن الأحداث المالية.	42.5	50	7.5	00	00	4.35	0.622	87	موافق	1
4- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.	37.5	57.5	5	00	00	4.32	0.572	86.4	موافق	2
5- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الحياد وعدم التحيز.	35	52.5	7.5	2.5	2.5	4.15	0.863	83	موافق	4
6- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.	40	50	2.5	5	2.5	4.20	0.911	84	موافق	3
7- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.	22.5	72.5	5	00	00	4.17	0.500	83	موافق	4
8- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر وبإتباع نفس السياسات المحاسبية.	20	72.5	7.5	00	00	4.125	0.515	82.5	موافق	5
9- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات تعرض بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.	12.5	65	15	7.5	00	3.825	0.747	76.5	موافق	8
10- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية توضح استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.	17.5	80	2.5	00	00	4.15	0.426	83	موافق	4

الاتجاه العام لأثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية.	**4.11**	**82٪**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامجSPSS. V22

من خلال نتائج الجدول أعلاه والذي يبين نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بأثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، حيث أنّ:

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (01) بمتوسط حسابي4.025 وانحراف معياري0.767 ووزن نسبي 80٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير معلومات ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (02) بمتوسط حسابي3.846 وانحراف معياري0.744 ووزن نسبي 76٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية وتزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (03) بمتوسط حسابي4.35 وانحراف معياري0.622 ووزن نسبي 87٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير قوائم مالية تعبر بصدق عن الأحداث المالية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (04) بمتوسط حسابي4.32 وانحراف معياري 0.572 ووزن نسبي 68٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (05) بمتوسط حسابي4.15 وانحراف معياري0.863 ووزن نسبي 83٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير قوائم مالية خالية من الحياد وعدم التحيز.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (06) بمتوسط حسابي4.20 وانحراف معياري0.911 ووزن نسبي 84٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (07) بمتوسط حسابي4.17 وانحراف معياري0.50 ووزن نسبي 83٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير معلومات بالقوائم المالية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.

- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (08) بمتوسط حسابي4.125 وانحراف معياري0.515 ووزن نسبي 82٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير قوائم مالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر وبإتباع نفس السياسات المحاسبية.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (09) بمتوسط حسابي3.825 وانحراف معياري0.747 ووزن نسبي 76٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات تعرض بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.
- تحليل إجابات أفراد العينة حول إجابتهم على الفقرة (10) بمتوسط حسابي4.15 وانحراف معياري0.426 ووزن نسبي 83٪، أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة ايجابية ويؤكدون أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكّن من استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان باستخدام T للعينة البسيطة

1- تحليل فقرات المحور الأول باستخدام T للعينة البسيطة:

الجدول رقم (34): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفقرة	قيمة T	المعنوية sig
1- تعتمد عملية القياس الأولي لعناصر القوائم المالية بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالملائمة والموضوعية.	27.22	0.000
2- الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	1.548	0.130
3- يتم إثبات التثبيتات(الأصول) التي حصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنه يقيم ويسجل بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.	0.443	0.660
4- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.	16.719	0.000
5- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.	16.719	0.000
6- في حالة اقتراض أموال خصيصا للحصول على أصل ما، يتم إدراج تكاليف الاقتراض كأعباء ولا يتم إدراجها ضمن تكلفة الأصل.	21.932	0.000
7- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تسمح باسترجاع	15.021	0.000

مستوى النشاط العادي.		
8- إذا كانت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة لقيمة الأصل.	21.932	0.000
9- يتم تقييم المخزون السلعي بطريقتي FIFO أو CMP	39.00	0.000
10- تحوّل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة.	7.660	0.000
11- عند اقتناء الأراضي والمباني معا تعالج كلا على حدى.	18.735	0.000
12- يتم إدراج الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة القيمة الحقيقية.	10.140	0.000
13- تعالج الإعانات الحكومية المقدمة للمؤسسة كإيرادات في حساب النتيجة.	4.33	0.000
14- تدرج الضرائب المؤجلة أصول(ضرائب على الأرباح قابلة للتحصيل) ضرائب مؤجلة خصوم(ضرائب على الأرباح قابلة للدفع) خلال سنوات مالية مستقبلية في الميزانية وجدول حساب النتائج.	39.00	0.000
15- تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء.	11.129	0.000
قيمة T الجدولية = 1.300 درجة الحرية = 40-1 مستوى المعنوية=0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V22

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، حيث أن:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة=27.22 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (01).
- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 1.548 وهي أقل من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig = 0.130 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (02) غير دالة إحصائيا، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة دون رأي في إجاباتهم على العبارة (02).
- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة=0.44 وهي أقل من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.660 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (03) غير دالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة دون رأي في إجاباتهم على العبارة (03).
- الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة=16.719 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (04).
- الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.719 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (05).

- الفقرة (06) بلغت قيمة T المحسوبة= 21.932 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (06) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (06).
- الفقرة (07) بلغت قيمة T المحسوبة=15.021 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (07) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (07).
- الفقرة (08) بلغت قيمة T المحسوبة= 21.932 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (08) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (08).
- الفقرة (09) بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (09) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (09).
- الفقرة (10) بلغت قيمة T المحسوبة= 7.660 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (10) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (10).
- الفقرة (11) بلغت قيمة T المحسوبة= 18.735 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (11) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (11).
- الفقرة (12) بلغت قيمة T المحسوبة= 10.140 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (12) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (12).
- الفقرة (13) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.33 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (13) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (13).
- الفقرة (14) بلغت قيمة T المحسوبة=39.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (14) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (14).

- الفقرة (15) بلغت قيمة T المحسوبة= 11.129 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (15) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (15).

2- تحليل فقرات المحور الثاني باستخدام T:

الجدول رقم (35): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفقرة	قيمةT	المعنوية sig
1- في نهاية كل سنة مالية تخضع أصول المؤسسة إلى فحص للقيمة لإثبات أي خسارة في القيمة.	39.00-	0.000
2- يقيم المخزون في نهاية السنة بالتكلفة أو سعر البيع الصافي أيهما اقل.	27.22-	0.000
3- تخضع التثبيتات المالية التي تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة إلى اختبار تناقص القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة.	5.09-	0.000
4- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.	12.89-	0.000
5- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة إعادة التقييم: بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).	39.00-	0.000
6- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: كاستشارة مختص في إعادة تقييم بعض التثبيتات.	16.52-	0.000
7- يتم تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشطة.	13.68-	0.000
8- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: بتحديد قيمة المنفعة، بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل؛	21.93-	0.000
قيمة T الجدولية=1.300 درجة الحرية=40-1 مستوى المعنوية=0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي حيث أن:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00- وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(01) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (01).

- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 27.22- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(02) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (02).

– الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 5.09- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(03) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (03).

– الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة= 12.89- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(04) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (04).

– الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(05) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (05).

– الفقرة (06) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.52- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(06) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (06).

– الفقرة (07) بلغت قيمة T المحسوبة= 13.68- وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(07) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (07).

– الفقرة (08) بلغت قيمة T المحسوبة= 21.93- وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(08) من المحور الثاني ذات دلالة إحصائية، وبما أن T سالبة أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم (08).

3- تحليل فقرات المحور الثالث باستخدام T للعينة البسيطة:

3-1- تحليل فقرات المجال الأول باستخدام T للعينة البسيطة:

الجدول رقم (36): يوضح اختبارT للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية..

الفقرة	قيمة T	المعنوية sig
1- يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.	12.89	0.000
2- يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم	39.00	0.000

المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.		
3- قيام المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.	19.00	0.000
قيمة T الجدولية=1.300 درجة الحرية=40-1 مستوى المعنوية=0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية، حيث أنّ:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 12.89 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(01).

- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(02).

- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 19.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig=0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أن العبارة رقم(03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(03).

3-2- تحليل فقرات المجال الثاني:

الجدول رقم (37): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الفقرة	قيمة T	المعنوية sig
1- يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما:الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة.	4.891	0.000
2- يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق.	39.00	0.000
3- يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.	11.68	0.000
4- يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.	27.22	0.000
5-يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.	39.00	0.000

قيمة T الجدولية =1.300	درجة الحرية =40-1	مستوى المعنوية =0.05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، حيث أنّ:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.891 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (01).
- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 39.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (02).
- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 11.68 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (03) .
- الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة= 27.22 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (04).
- الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة=39.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (05).

3-3-تحليل فقرات المجال الثالث باستخدام T للعينة البسيطة:

الجدول رقم (38): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

الفقرة	قيمة T	المعنوية sig
1- يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.	27.22	0.000
2-يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة.	16.71	0.000
3- يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.	11.59	0.000

4- يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.	15.02	0.000
5- يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس إن وجدت.	13.68	0.000
6- يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.	10.90	0.000
7- يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات؛	16.52	0.000
8- يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية ان وجدت.	2.22	0.032
9- يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.	16.52	0.000
10- يتم عرض جدول يبين حركة المخزون وجدول تذبذب الإنتاج المخزن.	2.92	0.006
11- يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.	3.55	0.001
قيمة T الجدولية =1.300 درجة الحرية=40-1 مستوى المعنوية=0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة، حيث أنّ:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 27.22 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (01).
- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.71 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (02).
- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 11.59 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (03).
- الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة= 15.02 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (04).
- الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة= 13.68 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (05).

- الفقرة (06) بلغت قيمة T المحسوبة= 10.90 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (06) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (06).
- الفقرة (07) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.52 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (07) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (07).
- الفقرة (08) بلغت قيمة T المحسوبة= 2.22 وهي أقل من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.032 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (08) غير دالة إحصائيا ، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة محايدون وليس لهم رأي في إجاباتهم على العبارة (08)، وهذا لأن أغلب مؤسسات عينة الدراسة ليس لها توظيفات مالية أي غير مسعرة في البورصة.
- الفقرة (09) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.52 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (09) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(09)، بما أنّ المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تعتمد فقط على مبدأ التكلفة التاريخية فإن خسائر انخفاض القيمة غير موجودة على مستوى المؤسسات وبالتالي يتم عرض فقط الاهتلاكات وتطوراتها.
- الفقرة (10) بلغت قيمة T المحسوبة= 2.92 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.006 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (10) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (10).
- الفقرة (11) بلغت قيمة T المحسوبة= 3.55 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (11) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(11).

3-4- تحليل فقرات المجال الرابع باستخدام T للعينة البسيطة:

الجدول رقم (39): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

الفقرة	قيمة T	المعنوية sig
1- يتم عرض معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها.	4.00	0.000
2- يتم عرض توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة.	4.00	0.000

3- يتم عرض جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع.	4.00	0.000
4- يتم عرض توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع.	4.00	0.000
5- يتم عرض المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع.	3.00	0.000
6- يتم عرض توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.	4.00	0.000
قيمة T الجدولية = 2.132 درجة الحرية =5-1 مستوى المعنوية= 0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بمدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم، حيث أنّ:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (01).
- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.00 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(02).
- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (03).
- الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة= 4.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(04).
- الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة= 3.00 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (05).

4- تحليل فقرات المحور الرابع باستخدام اختبار T للعينة البسيطة:

الجدول رقم (40): يوضح اختبار T للعينة البسيطة المتعلقة بأثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية.

الفقرة	قيمة T	المعنوية Sig
1- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.	16.68	0.000
2- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية وتزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.	15.48	0.000
3- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تعبر بصدق عن الأحداث المالية.	23.88	0.000
4- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.	25.69	0.000
5- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الحياد وعدم التحيز.	15.74	0.000
6- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.	15.26	0.000
7- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.	27.47	0.000
8- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر وبإتباع نفس السياسات المحاسبية.	26.05	0.000
9- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات تعرض بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.	15.44	0.000
10- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية توضح استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.	31.86	0.000
قيمة T الجدولية=1.300 درجة الحرية=40-1 مستوى المعنوية=0.05		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل اختبار T للعينة المتعلقة بأثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية، حيث أنّ:

- الفقرة (01) بلغت قيمة T المحسوبة= 16.68 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (01) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (01).
- الفقرة (02) بلغت قيمة T المحسوبة= 15.48 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (02) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (02).

- الفقرة (03) بلغت قيمة T المحسوبة= 23.88 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (03) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (03).
- الفقرة (04) بلغت قيمة T المحسوبة= 25.69 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (04) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(04).
- الفقرة (05) بلغت قيمة T المحسوبة= 15.74 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (05) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(05).
- الفقرة (06) بلغت قيمة T المحسوبة= 15.26 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (06) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (06).
- الفقرة (07) حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 27.47 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (07) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (07).
- الفقرة (08) حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 26.05 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (08) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(08).
- الفقرة (09) حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 15.44 وهي أكبر من قيمةT الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (09) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة (09).
- الفقرة (10) حيث بلغت قيمة T المحسوبة= 31.86 وهي أكبر من قيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig =0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن العبارة (10) ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات تقييم أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على العبارة(10).

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، تم الاعتماد على اختبار T للعينة البسيطة One Sample T text عند مستوى دلالة 0.05، وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة، حيث أن:

– قبول الفرضية إذا كان **Sig > 0.05**، وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T المجدولة عند مستوى المعنوية 0.05 ودرجة الحرية 39هنا نجد حالتين:

– T موجبة أي الفرضية محققة؛

– T سالبة الفرضية غير محققة.

– رفض الفرضية إذا كان **Sig < 0.05**، وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 39 فالمتوسط الحسابي قريب أو يساوي من المتوسط الفرضي أي أن الفرضية محققة جزئيات، بمعنى أنه توجد بعض البنود محققة والبعض الأخر غير محققة.

1– اختبار الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (41): يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارT لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمةT المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول	2.76	0.418	31.414	39	0.000	**الفرضية محققة**
Tالجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40–1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمةT الجدولية وقيمة sig=0.00 وهي أقل من 0.05 ، والمتوسط الحسابي 2.76 أكبر من المتوسط الفرضي2، مما يعني التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق متطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وبالتالي فالفرضية محققة.

2– اختبار الفرضية الثانية: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (42): يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الثاني	1.13	0.974	-43.97	39	0.000	**الفرضية غير محققة**
T الجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة Tالمحسوبة سالبة وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية غير محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي1.13 أقل من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على عدم التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

3- نتائج اختبار الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، تتضمن أربعة فرضيات فرعية:

3-1- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

الجدول رقم (43): يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المجال الأول	2.96	0.872	5.23	39	0.000	**الفرضية محققة**
Tالجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.96 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

3-2- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

الجدول رقم (44): يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المجال الثاني	2.85	0.925	33.05	39	0.000	**الفرضية محققة**
T الجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.85 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

3-3 - نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

الجدول رقم (45): يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T للعينة البسيطة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المجال الثالث	2.72	0.542	24.23	39	0.000	**الفرضية محققة**
Tالجدولية = 1.300 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية:40-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة احصائيا، وقيمة sig=0.000 اقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.72 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل على التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

3-4- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

الجدول رقم (46): يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T لعينة واحدة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المجال الرابع	2.71	0.354	3.5	4	0.000	**الفرضية محققة**
Tالجدولية = 2.132 المتوسط الفرضي=2 درجة الحرية: 5-1 مستوى المعنوية= 0.05						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة للمجال الرابع، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة إحصائيا، وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي2.72 أكبر من المتوسط الفرضي 2 وهذا يدل التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

4- **نتائج اختبار الفرضية الرابعة:** تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بالتزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (47): يبين نتائج اختبار الفرضية الرابعة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T لعينة البسيطة (test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمةT المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	
إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الرابع	4.11	0.235	16.915	39	0.000	**الفرضية محققة**
Tالجدولية = 1.300	المتوسط الفرضي=3		درجة الحرية:40-1		مستوى المعنوية= 0.05	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 22

يظهر الجدول أعلاه نتائج اختبار T للعينة البسيطة للمحور الرابع، وتشير النتائج إلى ما يلي:

أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المجال الثالث دالة إحصائيا، وقيمة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 فالفرضية محققة، حيث نجد أن المتوسط الحسابي4.11 أكبر من المتوسط الفرضي 3 وهذا يدل على أن تحقق جودة المعلومات المحاسبية يكون بالتزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال اختبار فرضيات الدراسة والتوصل لمجموعة من النتائج، من أجل ذلك قمنا بتصميم استمارة استبيان، وتوزيعها على عدد من المؤسسات الاقتصادية، بالتحديد أقسام المالية والمحاسبة للحصول على إجاباتهم بغرض التعرف على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بعد عشر سنوات من تطبيقه، من خلال قياس مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس، التقييم والإفصاح بالقوائم المالية، كما تم قياس أثر الالتزام بقواعد القياس، التقييم والإفصاح على جودة المعلومات المحاسبية، وتم اختبار فرضيات الدراسة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

-هناك التزام بقواعد القياس وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

-عدم الالتزام بالتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، والاعتماد على القياس بالتكلفة التاريخية لعناصر القوائم المالية، واستبعاد القياس بالقيمة العادلة.

-التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية بالإفصاحات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

- كما تم التوصل إلى أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح من شأنه توفير معلومات ذات جودة عالية.

الخاتمة العامة

الخلاصة العامة:

من خلال هذه الدراسة وفي محاولة لقياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور حول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، من خلال قياس مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بتطبيق قواعد القياس، التقييم والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

بما أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، لذا فإنه يتوافق معها بدرجة كبيرة من حيث قواعد القياس، التقييم و الإفصاح، كما أن معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) تعمل على توفير معلومات ذات جودة بالقوائم المالية (ملائمة، موثوقة، قابلة للمقارنة سهلة ومفهومة)، وهذا لا يتحقق إلا إذا كان هناك التزام بقواعد القياس والتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية بالإضافة إلى توفير قدر كافي من الإفصاح بهذه القوائم، وإذا كان هناك أي إخلال بالالتزام بأي قاعدة من قواعد القياس أو التقييم أو الإفصاح، فإنه من غير المعقول أن نزعم أن الممارسة المحاسبية في الجزائر تتوافق والممارسة المحاسبية الدولية خاصة في ظل عدم التزام هذه المؤسسات بقواعد التقييم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، والاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس الأولي و اللاحق لعناصر القوائم المالية رغم توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القيمة العادلة، حيث نص SCFعلى ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، ومن خلال الدراسة الميدانية المدعومة بالمقابلة الشخصية فإن عملية التقييم لمختلف عناصر القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتبر اختيارية لعدم وجود جهة قانونية تلزمها بالتقييم من جهة و للتكاليف التي تنجر عن عملية التقييم من جهة أخرى، لذا تفضل المؤسسات عدم القيام بالتقييم، ولأن الهدف من التقييم وإعادة التقييم لعناصر القوائم المالية هو إظهار قيم هذه العناصر بقيم حقيقية قريبة للواقع وتقريب القيم الدفترية للقيم الحقيقية، وبالتالي تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة المحاسبية الدولية، لذا فإن عدم الالتزام بتطبيق قواعد القياس والتقييم يجعل من القوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تظهر حقيقة الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولعل ما منع المشرع الجزائري بفرض إلزامية التقييم لعناصر القوائم المالية وعدم الاكتراث إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن حقيقة المؤسسة هو أن المستخدم الأول والأخير للقوائم المالية هي مصلحة الضرائب،وهنا نعود إلى أن طبيعة النظام الاقتصادي له تأثير على أهداف المحاسبة ووظائفها حيث أن دور المحاسبة يتمثل في حساب الدخل الخاضع للضريبة دون التمسك بأكبر قدر ممكن من الواقع الاقتصادي للمؤسسة، من خلال تبني رؤية حذرة جدا، وهذه من أهم مميزات النموذج الأوروبي والذي تعتبر الجزائر جزءا منه.

لذا فإن أغلب أفراد عينة الدراسة ممن عايشوا تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يرون أن النظام المحاسبي المالي لم يأتي بالكثير من الجديد، أي أنه حسب رأيهم ليس هناك تغييرات كبيرة بين PCNو SCF لأن الاعتماد على التكلفة التاريخية مازال قائما في القياس الأولي والقياس اللاحق لعناصر القوائم المالية ويعود ذلك لتمسك التشريعات الضريبية في الجزائر بالقياس وفق التكلفة التاريخية فلحد الآن لم يصدر قانون جبائي ينص على السماح بتطبيق مبدأ غير مبدأ التكلفة التاريخية

من جهة، وللصعوبات التي تواجه عملية التقييم من جهة أخرى كعدم توفر أسواق نشطة للعديد من الأصول الذي سيؤدي إلى التقدير الذاتي الذي من شأنه أن يساهم في تخوف المستخدمين من التلاعب المتعمد بالقوائم المالية.

من معالجتنا لموضوع أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، ومن خلال طرح إشكالية إلى ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، يمكن عرض نتائج الدراسة، التوصيات المقدمة وأفاق البحث فيما يلي:

نتائج الجانب النظري:

- أن الجزائر باشرت عملية إصلاح النظام المحاسبي وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية المتمثلة في (IAS/IFRS)، والعمل على جعل هذا التقريب يرتقي إلى مستوى التوافق مع الممارسة المحاسبية الدولية من خلال الفصل الأول والثاني.

- جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات على القوائم المالية، حيث أصبحت القوائم المالية تتكون من: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة والملحق، في حين أنها كانت تتكون من: الميزانية، جدول حسابات النتائج والجداول الملحقة، إضافة إلى عديد التغيرات التي مست جانب القياس والتقييم من خلال بدائل القياس الجديدة، إضافة إلى طريقة عرض عناصر الأصول والخصوم بالميزانية.

- كما تضمن نص النظام المحاسبي المالي قواعد تخص القياس، التقييم والإفصاح المحاسبي لكل عناصر القوائم المالية، كما أن الملحق وهو القائمة المالية رقم خمسة تحتوي على جداول تعتبر أداة إفصاح في الملاحق (جدول لتطور التثبيتات العينية والمعنوية، جدول الاهتلاكات، جدول خسائر القيمة للتثبيتات العينية والمعنوية، جدول يوضح تطور التثبيتات المالية، جدول خسائر القيمة للتثبيتات المالية، جدول المساهمات للفروع وكيانات المشاركة، جدول استحقاقات الحقوق عند إقفال السنة المالية...الخ)، تم التوصل إليها من خلال الفصل الثالث.

- تبني النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة والتي اصطلح عليها"القيمة الحقيقية"، ليبقى تطبيقها صعب في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

نتائج الجانب التطبيقي:

نتائج اختبار الفرضيات: تم اختبار صحة الفرضيات بعد دراسة مختلف جوانب الدراسة النظرية والميدانية، وكانت النتائج كالتالي:

الفرضية الأولى: تم إثبات الفرضية الأولى، حيث أن المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق قواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثانية: تم رفض هذه الفرضية من خلال الدراسة الميدانية المدعومة بالمقابلة الشخصية، حيث أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لا تلتزم بتطبيق قواعد التقييم لمختلف عناصر القوائم المالية، والسبب يعود إلى أن عملية التقييم اختيارية وللمؤسسات حرية القيام بالتقييم من عدمه، وكل المؤسسات التي جرت عليها الدراسة الميدانية لا تقوم بالتقييم، ولا توجد أي جهة تطالب المؤسسة بتقييم أصولها أو خصومها، فمازال الاعتماد على التكلفة التاريخية قائما في التسجيل اللاحق حيث يفترض تقييم وإعادة تقييم لقيم عناصر القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: تم إثبات هذه الفرضية من خلال الدراسة الميدانية، ومن خلال الفرضيات الفرعية التالية:

– تم إثبات أن المؤسسة الاقتصادية تلتزم بالإفصاح عن متطلبات العرض بحيث تلتزم بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي؛

– تم إثبات أن المؤسسة الاقتصادية بالجزائر تلتزم بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي؛

– تم إثبات أن المؤسسة الاقتصادية بالجزائر تلتزم وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.

– تم إثبات أن المؤسسة الاقتصادية بالجزائر تلتزم بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم، وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي؛

الفرضية الرابعة: تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أجمعت عينة الدراسة من معدي القوائم المالية على أن الالتزام بقواعد القياس، التقييم والإفصاح بالقوائم المالية من شأنه توفير معلومات ذات جودة (معلومات: ملائمة، موثوقة، قابلة للمقارنة ومفهومة).

1–عرض نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

– إن نص النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS، في جانب القياس والتقييم والإفصاح لعناصر القوائم المالية؛

– إن تبني النظام المحاسبي المالي أكسب المحاسبة المحلية فهم لفلسفة المعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد الاعتراف، التسجيل والتقييم لعناصر القوائم المالية؛

– اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التكلفة التاريخية في القياس الأولي والقياس اللاحق لعناصر القوائم المالية؛

- لا تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتقييم ولا إعادة تقييم لعناصر قوائمها المالية نهاية السنة، بحيث يتم تحديد خسائر انخفاض القيمة لعناصر الأصول، وبالتالي عدم محاولة تقريب القيم الدفترية للأصول إلى قيمها الحقيقية، وهذا يؤثر على القياس وعلى العرض وبالتالي ينعكس على الإفصاح؛
- يرجع معدي القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية سبب عدم الالتزام بقواعد التقييم أن عملية التقييم عملية اختيارية يسمح بها النظام المحاسبي المالي، ولا توجد جهة تلزم هذه المؤسسات بالتقييم، ولتكلفة عملية التقييم من جهة، ولتعارض عملية التقييم مع المصالح الضريبية من جهة أخرى، فمصلحة الضرائب لا تسمح بإعداد قوائم مالية معدة على أساس آخر غير أساس التكلفة التاريخية؛
- العمل بالقيمة العادلة ما زال مستبعدا من التطبيق، ولا توجد محاولات لتحديد القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية لا عن طريق السوق ولا عن طريق خبير، ولا عن طريق تحديد قيمة المنفعة للأصل بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل؛
- إلغاء مبدأ تسجيل المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، كما لا يوجد إخضاع أصول المؤسسة إلى اختبار انخفاض القيمة نهاية كل سنة بالاستناد إلى مؤشرات داخلية وخارجية كما هو منصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي؛
- القوائم المالية الصادرة عن المؤسسة الاقتصادية لا تعكس واقع المؤسسة، والقيم الظاهرة لعناصر القوائم المالية لا تعكس القيم الحقيقية لها؛
- إلغاء جزئي للعمل بالمعايير:IAS 02، IAS16، IAS17، IAS38، IAS40، وإلغاء كلي للمعايير: IAS36، IFRS13، IFRS07، IFRS09.
- إنّ واقع تطبيق النظام المحاسبي لا يتوافق والممارسة المحاسبية الدولية، ولا يمكن الزعم بأن القوائم الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعبر عن واقع المؤسسة أو أنها تتوافق مع الممارسة المحاسبية الدولية؛
- التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية؛
- التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- التزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة؛
- إلتزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

لذا نستنتج أن ليس كل ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي مطبق على أرض الواقع خاصة في مجال التقييم المحاسبي، وهو ما ينعكس على مصداقية القوائم المالية والتشكيك في أنها تعطي الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما نستنتج أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له أثر ايجابي على الإفصاح أكثر منه على القياس والتقييم.

2-الاقتراحات:

في ضوء نتائج الدراسة، نورد التوصيات التالية:

- ضرورة تعديل أساس القياس المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من القياس على أساس التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة، بحيث يشمل إرشادات لكيفية مراجعة القياس على أساس القيمة العادلة بما يناسب طبيعة وخصائص ومخاطر هذا القياس؛

- إصدار معايير محاسبية محلية تستجيب لمتطلبات المحاسبة المحلية وتواكب كل جديد في المعايير المحاسبية الدولية؛

- إجراء دورات تكوينية في المعايير المحاسبية الدولية للمختصين في المحاسبة ولمعدي القوائم المالية في مختلف المؤسسات؛

- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع مستجدات التحيينات الدورية للمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛

- ضرورة تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لتتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي لمواكبة معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛

- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات؛

- تطوير الأساليب التعليمية ومحاولة إيجاد طرق بديلة لتحديد القيمة العادلة بتحديد قيمة المنفعة للأصل؛

- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا للإلمام بمختلف جوانب النظام المحاسبي المالي وبالتالي التطبيق السليم له؛

- العمل على تطوير المناهج الدراسية وتكثيف برامج التكوين، من أجل الحصول على خرجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل؛

- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والقيمة العادلة بصفة خاصة.

3- أفاق الدراسة:

- قواعد القياس والإفصاح المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

- مشاكل القياس والتقييم المستند إلى القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

- دراسة مقارنة للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- **المراجع باللغة العربية:**

<u>أولا–قائمة الكتب:</u>

1. إبراهيم جابر السيد : **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ط1.
2. أحمد البلقاوي: **نظرية المحاسبة**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، تعريب رياض عبد الله، عمان، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة: **معايير التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ط1.
4. أحمد حلمي جمعة: **نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ط1.
5. السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: **نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2004.
6. أمين السيد احمد لطفي: **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
7. أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
8. أمين السيد احمد لطفي: **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
9. بن ربيع حنيفة: **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/IFRS**، منشورات كليك، 2015، الجزائر، ط2.
10. ثناء القباني: **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
11. ثناء علي القباني: **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
12. حيدر محمد علي بني عطا: **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ط1.
13. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان: **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ط1.
14. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني: **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، عرض البيانات المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ط1، ج1.
15. حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون: **أصول المحاسبة المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ط6.
16. خليل الرفاعي، خالد الخطيب، محمد أبوعيدة: **أصول المحاسبة**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1.
17. رضوان حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
18. رضوان محمد العناتي: **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
19. رضوان حلوة حنان: **مدخل النظرية المحاسبية –الإطار الفكري –التطبيقات العملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
20. رضوان حلوة حنان وآخرون: **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ط1.

21. ريتشارد شرويدر وآخرون: **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012.
22. سامي محمد الوقاد: **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر التوزيع، الأردن، 2011، ط1.
23. ستيفن أ.موسكوف، مارك ج.سيمكن: **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
24. سعود جايد العامري: **المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن،2010، ط1.
25. سليمان مصطفى الدلاهمة: **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**،الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ط1.
26. سيد عطا الله السيد: **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1.
27. شعيب شنوف: **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ط1.
28. شعيب شنوف: **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، الجزء الأول، الجزائر، 2010.
29. صبحي محمود الخطيب،عمرو عباس العتر: **مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية**، دار المطبوعات، الإسكندرية، 2008.
30. طارق عبد العال حماد: **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2010، ط1.
31. طارق عبد العال حماد: **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
32. طارق عبد العال حماد: **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
33. طلال الجحاوي، سالم الزوبعي: **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
34. عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت، 1990.
35. عبد الرحمان عطية: **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الجزائر، 2011، ط1.
36. عبد الرزاق محمد قاسم: **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1.
37. عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات: **المحاسبة الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2015، ط1.
38. عبد الوهاب رميدي، علي سماي: **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، دار هومة، الجزائر،2011، ط1.
39. فالتر ميجس، روبرت ميجس: **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003.
40. فردريك تشوي وآخرون: **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2004.
41. لخضر علاوي: **معايير المحاسبة الدولية**، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.
42. مأمون حمدان: **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، مأخوذة من الموقع ،http://ias-ifr.blogspot.com/2011/03/blog-post_30.html بتاريخ 2018/08/13.
43. محمد أبو نصار، جمعة حميدات: **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والتطبيقية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
44. محمد المبروك أبو زيد: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ط1.

45. محمد مطر: **مبادئ المحاسبة المالية–الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ط4.
46. محمد مطر، موسى السيوطي: **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل للنشر، 2008، ط2.
47. محمد بوتين: **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2015.
48. كمال الدين مصطفى الدهراوي: **نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
49. كمال عبد العزيز النقيب: **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل، الأردن، 2004، ط1.
50. كمال الدين مصطفى الدهراوي: **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ط1.
51. هوام جمعة: **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
52. وليد ناجي الحيالى: **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك ،2007.
53. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش: **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.
54. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.

ثانيا– المجلات والملتقيات العلمية:

– المجلات العلمية:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي: **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد21، 2009، ص11.
2. أحمد العماري: **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد1، 2001.
3. الطيب حامد إدريس موسى، الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي: **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الإفصاح المحاسبي**، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد15، 2014.
4. إنعام محسن غدير الموسوي: **تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية من منظور مستخدمي المعلومات**: دراسة تحليلية للمصارف الأهلية العاملة في محافظة النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العدد36، 2015.
5. بكر إبراهيم محمود: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد71، 2008.
6. بكيحل عبد القادر، كتوش عاشور: **المعايير المحاسبية الدولية بين مزايا وصعوبات التطبيق**–دراسة حالة الجزائر– المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد15، 2016.
7. تيسير المصري: **توحيد المعرفة المحاسبية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد01، 2007.
8. جودي محمد رمزي: **إصلاح النظام المحاسبي المالي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد06، 2009.

9. رضا ابراهيم صالح: **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد2، 2009.
10. غنية بن حركو: **التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة2، العدد44، 2015.
11. مداني بن بلغيث: **إشكالية التوحيد المحاسبي(تجربة الجزائر)**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد01، 2002.
12. كتوش عاشور: **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد06، 2009.
13. محمد سليم وهبة: **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز، العدد23، 2005.
14. محمد فيصل مايدة، جمال خنشور: **قياس عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)–دراسة تحليلية**، مجلة البحوث والدراسات، العدد23، 2017.
15. محمد مطر: **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، العدد 02، 1993.
16. محمود جمام، سمير بن براح: **النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد على ضوء المرجعية الدولية من أجل معلومة مالية هدفها الواقعية الاقتصادية بدلا من الشكلية الجبائية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة أم البواقي، العدد41، 2014.
17. مختار مسامح: **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد4، 2008.
18. مداني بن بلغيث: **التوافق المحاسبي الدولي– المفهوم، المبررات والأهداف**، مجلة الباحث، العدد4، 2006.
19. نوي الحاج: **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، الجزائر، العدد9، 2013.
20. وائل إبراهيم الراشد: **ملامح الإفصاح في الكويت**، مجلة المحاسبون، العدد33، 2006.
21. يوسف محمود جروع: **مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية القوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مجلة الجامعة الإسلامية، جامعة غزة، العدد2، 2007.

– الملتقيات العلمية:

1. أوسرير منور، مجبر محمد: **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية–حالة جدول حساب النتائج**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) تجارب، تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 17–18 جانفي 2010.
2. بالرقي تيجاني، شرشافة إلياس: **مدى ملاءمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشات الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5–6 ماي 2013.
3. براق محمد، قمان عمر: **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29–30 نوفمبر 2011.

4. بوعشة مبارك، بوشوشة هبة: **دور جودة المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع، تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات، الفرص، الآفاق"، جامعة الزرقاء، الأردن، 5 نوفمبر 2009.
5. تيقاوي العربي: **النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
6. حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري: **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال "التحديات – الفرص – الأفاق" كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن.
7. خليل إبراهيم رجب الحمداني: **تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية**، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012.
8. خليل الرفاعي، نضال الرمحي، محمود جلال: **أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين(دراسة حالة سوق عمان المالي)**، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2009.
9. رحيم حسين، بن فرج زوينة: **قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
10. سايج فايز: **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
11. شعيب حمزة، غاليب عمر: **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية**، ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
12. صديقي مسعود: **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**،الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.
13. فاطمة الزهراء عبادي: **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

14. كتوش عاشور، بلعوز بن علي: **المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديدNSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) تجارب، تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.

15. ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا: **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين)**، المؤتمر لدولي التاسع حول الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

16. محمد الهادي ضيف الله: **الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر2012.

17. مرزوقي مرزقي، حولي محمد: **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

18. مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد: **مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS)(قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

19. ناصر مراد:**الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

20. ناصر مراد: **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني(دراسة مقارنة)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) تجارب، تطبيقات وأفاق، جامعة الوادي، 17-18 جانفي 2010.

21. نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف: **جدول تدفقات الخزينة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، جامعة البليدة، 13-15أكتوبر 2009.

22. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد: **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر(النظام المحاسبي الماليscf)**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي الدولي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

23. نور الدين مزياني: **النظام المحاسبي المالي الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، 27-28 أفريل 2009.

24. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني: **نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29- 30 نوفمبر 2011.

ثالثا: المذكرات والأطروحات:

- المذكرات:

1. أمينة بوفرح: **أثر المعالجة المحاسبية للائتمان الايجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012.
2. بوقفة علاء: **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية-دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012** ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة،2012.
3. زين عبد المالك: **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.
4. صالحي بوعلام: **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.
5. عادل عاشور: **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الأغواط، 2006.

- الأطروحات:

1. حواس صلاح: **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008.
2. سعيدي عبد الحليم: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2015.
3. صافو فتيحة: **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، 2016.
4. ظاهر شاهر يوسف القشي: **مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، الجامعة العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.
5. عزوز مخلوفي: **النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية-حالة الأصول المادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، 2016.
6. قوادري عبلة: **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2018.
7. لعرابي حمزة: **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013.
8. محمد الهادي ضيف الله: **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2014.

9. محمد فيصل مايدة: **تأثير تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017.
10. مداني بن بلغيث: **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

رابعا: الجرائد الرسمية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تتضمن القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الصادرة في25 مارس2009، العدد 19.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،تتضمن المرسوم التنفيذي رقم156/08، **المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07** ، الصادرة في 26 ماي 2008، العدد27.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية تتضمن القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر2007، **يتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد74.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في7 افريل2009، **يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، الصادرة في 08 افريل2009، العدد21.
5. وزارة المالية،التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 اكتوبر2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي2010**، نوفمبر 2009.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ02 فيفري 2011. المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره** ، العدد07.
7. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية2008، **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم96-318 **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد56، 1996.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 9ماي 1975، العدد37.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في01 ماي 1991، العدد 20.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائري الديمقراطية الشعبية، لسنة1992، العدد 03.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56.
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 11 جويلية 2010، العدد 42.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، تتضمن **المرسوم التنفيذي رقم96-318 يتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد56.

- **المراجع باللغة الفرنسية:**

1-Les ouvrages :

1. Pascal barneto:**normes IFRS, application aux états financiers**, Dunod, 2^{eme}Edition, Paris,2006.
2. Stéphan Brun:**L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, Paris, 2006.
3. Bernard Collasse:**harmonisation comptable internationale**, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et d'audit, Economica, paris, 2000.
4. Jean-Francois des Robert, Francois Méchin, Hervé Puteaux: **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004.
5. Gregory Heem: **Lire les états financiers en IFRS**, Edition D'organisation, 2004.
6. Bruno Bachy, Michel Sion:**Analyse financière des comptes consolides normes IFRS,** Dunod, 2^{eme} Edition, Paris, 2009.
7. Stéphan Brun:**IAS/IFRS Les Normes Internationales d'information financière**, Editeur Gualino, Paris, 2006.
8. Bernard Raffournier:**Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Economica, $3^{éme}$ Edition, France, 2006.
9. **.**Pierre Cabane:**L'essentiel de la finance à l usage des managers**, Eyrolles, 2^{eme} Edition, Paris, 2009.
10. Hervé Puteaux:**Préparer le passage aux normes IAS/IFRS**, Comundi, Paris, 2005.
11. Charlotte Disle, Anne-Marie:**Introduction à la comptabilité cas pratiques**, Dunod, Paris, 2008.
12. Pasqualini François:**Le Principe de L'image fidèle en droit comptable**, LITEC, Paris, 1992.
13. Maillet B, Lemanh A:**Normes comptable international IAS/IFRS**, Berti, Alger, 2007.

2-Articles :

1. Alexis Ngantchou , Le Système Comptable OHADA : **Une réconciliation des modèles « européen continental » et «anglo-saxon »** ?, comptabilité- contrôle-audit, may, France, 2009.
2. Bernard Collasse; **harmonisation comptable internationale De la résistible Ascension de L'IASC/IASB**, N74, mars2004.
3. Bernard Colasse, **« Laguerre des normes comptables n'aura pas lieu »,** Sociétal, n°37, 3ème trimestre, 2002.
4. Catherine Maillet-Baudrier, Anne le Manh: **Normes Comptable internationales IAS/IFRS**, 29 Aout 2007.
5. Elena Barbu: **Tracing the évolution of research on international Accounting Harmonisation**, document de recherche N°:2004-03, log-IAE D'Orléans.
6. Faiza Benikhlef, Abdelwahab B elhaddad: **Le système comptable et financier algérien: entre modèle continental et modèle a-saxon** ,Alger : HEC d'Alger.
7. Guy djongoue: **Fiabilite de L'information Comptable Et Gouvernance D'entreprise**: Une Analyse de L'audit Légal Dans Les Entreprises Camerounaises, Colloque International La Gouvernance: Quelles Pratiques Promouvoir Pour Le Développement Economique De L'afrique, 3 Novembre 2007 - Lille – France.
8. Ould Amer Smail, **La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des sciences économiques et de gestion, Université Farhat Abbes Sétif, N10.
9. Serge Evraert, Christian Part dit Hauret, Christian Collette, **Les Documents de synthèse : Bilan, comptable De Résultat**, Annexe, E-THEQUE, 2002.

3-Les rapports:

1. Conseil National de la comptabilité Algérienne, synthèse d'évaluation du PCN ,2000.
2. Conseil national de la comptabilité, Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.
3. Conseil National de la Comptabilité, Rapport sur L'avancement des Travaux de la Commission PCN, Alger, 2000.

- **المراجع باللغة الانجليزية:**

1. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, paragraph31, Framework (issued 2000) .
2. The FASB's Conceptual Framework, Framework, CHAPTER7 (issued 2000).

- **مواقع الانترنت:**

-https://www.iasplus شوهد يوم2018/08/15

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تحية طيبة وبعد: يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أرائكم واقتراحاتكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بالاستمارة في إطار تحضير أطروحة الدكتوراه بعنوان:

"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية".

نؤكد لكم أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين تعاونكم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

في حالة وجود أي استفسار حول أي من أسئلة الاستبيان أو حول أي أمر يتعلق بالدراسة يرجى الاتصال بالباحثة على البريد الالكتروني التالي: ouardabelaid@yahoo.fr الباحثة: بلعيد وردة

الجزء الأول: المعلومات الشخصية (ضع علامة (X) في الخانة المناسبة)

1-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ أخرى ☐

2-التخصص الأكاديمي: محاسبة ومالية ☐ تدقيق ☐ أخرى ☐

3-العمر: اقل من 30سنة ☐ مابين 30-40 ☐ مابين 40-50 ☐ اكبر من 50 ☐

4-الخبرة: اقل من 5سنوات ☐ مابين 5-10سنوات ☐ مابين 10-15 ☐ ما بين 15-20 ☐

أكثر من 20سنة ☐

5-اسم المؤسسة أو المؤسسات التي تقومون بإعداد قوائمها المالية.....

6-هل لكم اطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي؟

نعم ☐ لا ☐

7-هل تم إجراء تكوين لكم على مستوى مؤسستكم حول النظام المحاسبي المالي؟ نعم ☐ لا ☐

المحور الأول: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي

	موافق	محايد	غير موافق
1- تعتمد عملية القياس الأولي لعناصر القوائم المالية بشكل أساسي على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالملائمة والموضوعية.			
2- الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يؤدي إلى إظهار صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.			
3- يتم إثبات التثبيتات(الأصول) التي حصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فإنّه يقيم ويسجل بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه.			
4- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.			
5- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة (عمرها الإنتاجي مختلف)، أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.			
6- في حالة اقتراض أموال خصيصا للحصول على أصل ما، يتم إدراج تكاليف الاقتراض كأعباء ولا يتم إدراجها ضمن تكلفة الأصل.			
7- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات كعبء من أعباء السنة المالية إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي.			
8- إذا كانت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات ترفع من المستوى العادي لنشاط الأصل تدرج في شكل تثبيتات أو تضاف مباشرة لقيمة الأصل.			
9- يتم تقييم المخزون السلعي بطريقتي FIFO أو CMP			
10- تحوّل الأصول المكتسبة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة.			
11- عند اقتناء الأراضي والمباني معا تعالج كلا على حدى.			
12- يتم إدراج الأصل المستأجر بعقد إيجار تمويلي في أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الحقيقية للأصل.			
13- تعالج الإعانات الحكومية المقدمة للمؤسسة كإيرادات في حساب النتيجة.			

14- تدرج الضرائب المؤجلة أصول(ضرائب على الأرباح قابلة للتحصيل) ضرائب مؤجلة خصوم(ضرائب على الأرباح قابلة للدفع) خلال سنوات مالية مستقبلية في الميزانية وجدول حساب النتائج.			
15- تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للعاملين لديها سواء كانوا في وضعية خدمة أو لا ضمن الأعباء.			

المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

	موافق	محايد	غير موافق
1- في نهاية كل سنة مالية تخضع أصول المؤسسة إلى فحص للقيمة لإثبات أي خسارة في القيمة.			
2- يقيم المخزون في نهاية السنة بالتكلفة أو سعر البيع الصافي أيهما اقل.			
3- تخضع التثبيتات المالية التي تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها لمدة طويلة إلى اختبار تناقص القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة.			
4- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة التكلفة: تكلفة الأصل منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.			
5- تقييم التثبيتات العينية والمعنوية بطريقة إعادة التقييم: بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة).			
6- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: كاستشارة مختص في إعادة تقييم بعض التثبيتات.			
7- يتم تحديد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشطة.			
8- في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة الحقيقية يتم استخدام طرق أخرى للتقييم: بتحديد قيمة المنفعة، بتحديد سعر الخصم المستخدم في تحديث التدفقات المتوقعة من الأصل.			

المحور الثالث: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بتطبيق متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

	موافق	محايد	غير موافق
مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية			
1- يتم الالتزام بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون.			
2- يتم الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني، تاريخ التأسيس، تاريخ نشر القوائم المالية، العملة، الفترة التي تحويها القوائم المالية وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت.			
3- قيام المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة والفترة الحالية.			
مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.			
1- يتم الإفصاح عن أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما: الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمؤونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم المخزونات؛ الطرق المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة.			
2- يتم عرض الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق.			
3- يتم عرض تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة.			
4- يتم عرض توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة.			
5- يتم الإفصاح عن تصحيح الأخطاء التي تم ارتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.			
مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في بالإفصاح عن المعلومات الإضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.			
1- يتم عرض جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها.			
2- يتم عرض جدول يبين الاهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة.			

3- يتم عرض جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض.			
4- يتم عرض جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها.			
5- يتم عرض توضيحات حول عملية وطرق القياس إن وجدت.			
6- يتم عرض وتوضيح لمبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة.			
7- يتم عرض جدول يبين آجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات.			
8- يتم الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية إن وجدت.			
9- يتم عرض توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والاهتلاكات والمعالجة المحاسبية.			
10- يتم عرض بعرض جدول يبين حركة المخزون وجدول تذبذب الإنتاج المخزن.			
11- يتم عرض الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.			
مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم (<u>يتم الإجابة على هذا المحور إذا كانت مؤسستكم تملك فروع وتعد قوائم مالية موحدة</u>)			
1- يتم عرض معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها.			
2- يتم عرض توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة.			
3- يتم عرض جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع.			
4- يتم عرض توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع.			
5- يتم عرض المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع.			
6- يتم عرض توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها.			

المحور الرابع: أثر التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها.					
2- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية وتزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.					
3- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تعبر بصدق عن الأحداث المالية.					
4- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.					
5- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الحياد وعدم التحيز.					
6- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ومن المعلومات الوهمية.					
7- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي تمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية تسمح بمقارنة النتائج الفعلية للأنشطة ومقارنتها من فترة لأخرى.					
8- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية قد تم إعدادها بنفس الطريقة من عام لآخر وبإتباع نفس السياسات المحاسبية.					
9- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات تعرض بلغة سهلة وواضحة ومفهومة.					
10- الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية توضح استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتشابهة من فترة لأخرى وفي ظروف متشابهة.					

الملحق رقم (02): القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء – المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ميزانية

السنة المالية المقفلة في .....

الفصوم	ملاحظة	N	N -1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1			
الفصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الفصوم غير الجارية (2)			
الفصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الفصوم الجارية (3)			
مجموع عام للفصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف من خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب من النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
مبالغ تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية			
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
مبالغ تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات الناتجة من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
مبالغ تدفقات أموال الخزينة الناتجة من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
- الاهتلاكات و الأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
- تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
-تغير الموردين و الديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة الناتجة من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (النقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (ا)			
تغير أموال الخزينة			

(أ) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

ج ج) بيان الأقساط الرابحة والسندات القابلة للتحويل أو القابلة للمبادلة وقسائم الاكتتاب والسندات المماثلة التي أصدرتها الشركة مع بيان فئة عددها، قيمتها الاسمية وامتداد الحقوق التي تخولها.

ح ح) متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية (مقسمين حسب كل فئة) والمقصود من متوسط عدد المستخدمين هو الذين يتقاضون أجرا من جهة، والذين يوضعون تحت تصرف الكيان أثناء السنة المالية من جهة أخرى.

خ خ) تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط، وحسب كل قطاع جغرافي.

د د) مبلغ الالتزامات المالية غير المسجلة في الميزانية

* المقرونة بضمانات حقيقية،

* التي تعني سندات التجارة وأشباهها المسومة غير المستحقة،

* الناتجة عن عمليات أو عقود "النقل"،

* الممنوحة بصورة الشراطية.

ذ ذ) مبلغ الالتزامات الملتزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

ر ر) معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشتقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية.

س س) مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد الكشوف المالية، ولم تكن موضوع مؤونة.

ش ش) حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، والتأثير في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال، ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في الممتلكات وفي الوضعية المالية أو في نشاط الكيان بأن تؤثر في حكم المستعملين للكشوف المالية.

ص ص) مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بفعل طبيعتها ولكنها تكتسي طابعا هاما :

مثلا : تدابير اتخذتها الدولة موجهة لتوفير منفعة اقتصادية خصوصية ومحددة جيدا الكيان أو لفئة من الكيانات : منح ضمانات، وضع دراسات تحت تصرفها، منح قروض بفوائد مخفضة، وضع سياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

تغيير التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

ملاحظة 1 – يجب أن يفصل كل فصل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية على الأقل.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظة" ببيان المعلومات التكميلية المذكورة في الملحق عن طريق الإحالة إليها والتي تخص : عنوان (تغيرات ناتجة عن تجميع مؤسسات، طريقة التقييم ...)

ملاحظة 3 – يجزأ عمود الارتفاع (الزيادة) عند الضرورة إلى "اقتناءات، إسهامات"، "إنشاءات".

ملاحظة 4 – يجزأ عمود الانخفاض عند اللزوم إلى " عمليات بيع"، "عمليات انفصال "، " عمليات الوضع خارج الخدمة "

جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في مخصصات الفارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

ملاحظة 1 – يجب كل فصل على الأقل حسب مدونة الأقسام الواردة في الميزانية.

ملاحظة 2 – يسمح عمود "ملاحظات" بأن تبين عن طريق الإحالة، المعلومات التكملة المذكورة في الملحق والتي تخص : عنوان مدة دوام المنفعة أو نسبة الاهتلاك المستعملة، تعديل نسب الاهتلاك ...).

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	رمنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	المحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانات المشاركة								
الكيان 1								
الكيان 2								

جدول التوقفات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مقتصدات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات لخصوم مالية غير جارية.					
مؤونات لمنافع المعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للتزامات					
المجموع					
مؤونات لخصوم مالية جارية.					
مؤونات لمنافع المعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

كشف استحقاقات المطلوبات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
المطلوبات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الاقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

الملحق رقم (03): قائمة المحكمين

المحكمين	مؤسسة العمل
د.عقون عبد السلام	جامعة برج بوعريريج
د.سفير محمد	جامعة البويرة
د.جودي محمد رمزي	جامعة بسكرة
د.عمران عبد الحكيم	جامعة المسيلة

الملحق رقم (04): مخرجات SPSS

1-نتائج معامل الثبات الفا كرونباخ:

1-1 - نتائج اختبار الثبات الفا كرونباخ للاستبيان ككل

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,628	4

2-1 -نتائج اختبار الفا كرونباخ لمحاور الدراسة

- **اختبار الفا كرونباخ للمحور الأول**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,925	15

- **اختبار الفا كرونباخ للمحور الثاني**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,893	8

- **اختبار الفا كرونباخ للمجال الاول**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,951	3

- **اختبار الفا كرونباخ للمجال الثاني**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,840	7

- **اختبار الفا كرونباخ للمجال الثالث**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,913	11

- **اختبار الفا كرونباخ للمجال الرابع**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,938	6

- **اختبار الفا كرونباخ للمحور الرابع**

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,823	10

2- نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة

المؤهل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	31	77,5	77,5	77,5
	ماستر	6	15,0	15,0	92,5
	أخرى	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التخصص					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة ومالية	19	47,5	47,5	47,5
	تدقيق	14	35,0	35,0	82,5
	أخرى	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 30سنة	4	10,0	10,0	10,0
	مابين 30-40	21	52,5	52,5	62,5
	مابين 40-50	13	32,5	32,5	95,0
	اكبر من 50	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5سنوات	1	2,5	2,5	2,5
	مابين 5- 10سنوات	14	35,0	35,0	37,5
	مابين 10-15	17	42,5	42,5	80,0
	ما بين 15-20	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

هل لكم اطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	40	100,0	100,0	100,0

هل تم إجراء تكوين لكم على مستوى مؤسستكم حول النظام المحاسبي المالي؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	37	92,5	92,5	92,5
	لا	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

	هل لكم اطلاع على قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح المنصوص عليها وفق النظام المحاسبي المالي؟			
	Catégorie	Effectif observé	N théorique	Résidus
1	نعم	40	20,0	20,0
2		0	20,0	-20,0
Total		40		

هل تم إجراء تكوين لكم على مستوى مؤسستكم حول النظام المحاسبي المالي؟

Catégorie	Effectif observé	N théorique	Résidus
نعم	37	20,0	17,0
لا	3	20,0	-17,0
	40		

3-التكرارات والنسب المئوية بالاعتماد على مخرجات SPSS . v22

التكرارات المتعلقة بالمحور الأول v1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

V2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	30,2	32,5	32,5
	محايد	5	11,6	12,5	45,0
	موافق	22	51,2	55,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4,7	5,0	5,0
	محايد	35	81,4	87,5	92,5
	موافق	3	7,0	7,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	1	2,3	2,5	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	1	2,3	2,5	5,0

	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,0	7,5	7,5
	موافق	37	86,0	92,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	2	4,7	5,0	7,5
	موافق	37	86,0	92,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,0	7,5	7,5
	موافق	37	86,0	92,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,0	7,5	7,5
	محايد	5	11,6	12,5	20,0
	موافق	32	74,4	80,0	100,0

	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	9,3	10,0	10,0
	موافق	36	83,7	90,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	11	25,6	27,5	27,5
	موافق	29	67,4	72,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	27	62,8	67,5	67,5
	موافق	13	30,2	32,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4,7	5,0	5,0
	محايد	2	4,7	5,0	10,0
	موافق	36	83,7	90,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		

Total		43	100,0		

- **التكرارات المتعلقة بالمحور الثاني**

v16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	39	90,7	97,5	97,5
	محايد	1	2,3	2,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	38	88,4	95,0	95,0
	محايد	2	4,7	5,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	37,2	40,0	40,0
	محايد	24	55,8	60,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	38	88,4	95,0	95,0
	موافق	2	4,7	5,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	39	90,7	97,5	97,5
	محايد	1	2,3	2,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v21

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق	35	81,4	87,5	87,5
	محايد	5	11,6	12,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	36	83,7	90,0	90,0
	محايد	3	7,0	7,5	97,5
	موافق	1	2,3	2,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	37	86,0	92,5	92,5
	محايد	3	7,0	7,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

- **التكرارات المتعلقة بالمحور الثالث: التكرارات المتعلقة بالمجال الأول**

v24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0

	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

التكرارات المتعلقة بالمجال الثاني

v27

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	9,3	10,0	10,0
	محايد	11	25,6	27,5	37,5
	موافق	25	58,1	62,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v28

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v29

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	5	11,6	12,5	15,0
	موافق	34	79,1	85,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v30

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v31

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	39	90,7	97,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		

Total		43	100,0		

التكرارات المتعلقة بالمجال الثالث

v32

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v33

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	1	2,3	2,5	5,0
	موافق	38	88,4	95,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v34

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	9	20,9	22,5	22,5
	موافق	31	72,1	77,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v35

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	2	4,7	5,0	7,5
	موافق	37	86,0	92,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v36

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	3	7,0	7,5	10,0
	موافق	36	83,7	90,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v37

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	6	14,0	15,0	17,5
	موافق	33	76,7	82,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v38

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	11,6	12,5	12,5
	موافق	35	81,4	87,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		

v39

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,3	2,5	2,5
	محايد	32	74,4	80,0	82,5
	موافق	7	16,3	17,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v40

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	11,6	12,5	12,5
	موافق	35	81,4	87,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v41

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	9,3	10,0	10,0
	محايد	20	46,5	50,0	60,0
	موافق	16	37,2	40,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v42

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	9,3	10,0	10,0

	محايد	17	39,5	42,5	52,5
	موافق	19	44,2	47,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

التكرارات المتعلقة بالمحور الرابع

v49

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,3	2,5	2,5
	غير موافق	1	2,3	2,5	5,0
	محايد	2	4,7	5,0	10,0
	موافق	28	65,1	70,0	80,0
	موافق بشدة	8	18,6	20,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v50

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,0	7,7	7,7
	محايد	5	11,6	12,8	20,5
	موافق	26	60,5	66,7	87,2
	موافق بشدة	5	11,6	12,8	100,0
	Total	39	90,7	100,0	
Manquant	Système	4	9,3		
Total		43	100,0		

v51

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,0	7,5	7,5
	موافق	20	46,5	50,0	57,5
	موافق بشدة	17	39,5	42,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v52

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	23	53,5	57,5	62,5
	موافق بشدة	15	34,9	37,5	100,0

	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v53

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,3	2,5	2,5
	غير موافق	1	2,3	2,5	5,0
	محايد	3	7,0	7,5	12,5
	موافق	21	48,8	52,5	65,0
	موافق بشدة	14	32,6	35,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v54

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,3	2,5	2,5
	غير موافق	2	4,7	5,0	7,5
	محايد	1	2,3	2,5	10,0
	موافق	20	46,5	50,0	60,0
	موافق بشدة	16	37,2	40,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v55

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	4,7	5,0	5,0
	موافق	29	67,4	72,5	77,5
	موافق بشدة	9	20,9	22,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v56

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,0	7,5	7,5
	موافق	29	67,4	72,5	80,0
	موافق بشدة	8	18,6	20,0	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		

Total		43	100,0		

v57

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7,0	7,5	7,5
	محايد	6	14,0	15,0	22,5
	موافق	26	60,5	65,0	87,5
	موافق بشدة	5	11,6	12,5	100,0
	Total	40	93,0	100,0	
Manquant	Système	3	7,0		
Total		43	100,0		

v58

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	2,3	2,5	2,5
	موافق	32	74,4	80	82,5
	موافق بشدة	7	16,3	17,5	100
	Total	40	93	100	
Manquant	Système	3	7		
Total		43	100		

4 –نتائج اختبار T Test للعينة البسيطة

- **اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الأولى**

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v1	40	2,9500	,22072	,03490
v2	40	2,2250	,91952	,14539
v3	40	2,0250	,35716	,05647
v4	40	2,9250	,34991	,05533
v5	40	2,9250	,34991	,05533
v6	40	2,9250	,26675	,04218
v7	40	2,9000	,37893	,05991
v8	40	2,9250	,26675	,04218
v9	40	2,9750	,15811	,02500
v10	40	2,7250	,59861	,09465
v11	40	2,9000	,30382	,04804
v12	40	2,7250	,45220	,07150
v13	40	2,3250	,47434	,07500
v14	40	2,9750	,15811	,02500
v15	40	2,8500	,48305	,07638

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v1	27,221	39	,000	,95000	,8794	1,0206
v2	1,548	39	,130	,22500	-,0691	,5191
v3	,443	39	,660	,02500	-,0892	,1392
v4	16,719	39	,000	,92500	,8131	1,0369
v5	16,719	39	,000	,92500	,8131	1,0369
v6	21,932	39	,000	,92500	,8397	1,0103
v7	15,021	39	,000	,90000	,7788	1,0212
v8	21,932	39	,000	,92500	,8397	1,0103
v9	39,000	39	,000	,97500	,9244	1,0256
v10	7,660	39	,000	,72500	,5336	,9164
v11	18,735	39	,000	,90000	,8028	,9972
v12	10,140	39	,000	,72500	,5804	,8696
v13	4,333	39	,000	,32500	,1733	,4767
v14	39,000	39	,000	,97500	,9244	1,0256
v15	11,129	39	,000	,85000	,6955	1,0045

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 30					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	31,414	39	0,000	11,52500	10,7829	12,2671

- **اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الثانية**

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v16	40	1,0250	,15811	,02500
v17	40	1,0500	,22072	,03490
v18	40	1,6000	,49614	,07845
v19	40	1,1000	,44144	,06980
v20	40	1,0250	,15811	,02500
v21	40	1,1250	,33493	,05296
v22	40	1,1250	,40430	,06393

v23	40	1,0750	,26675	,04218

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v16	-39,000	39	,000	-,97500	-1,0256	-,9244
v17	-27,221	39	,000	-,95000	-1,0206	-,8794
v18	-5,099	39	,000	-,40000	-,5587	-,2413
v19	-12,894	39	,000	-,90000	-1,0412	-,7588
v20	-39,000	39	,000	-,97500	-1,0256	-,9244
v21	-16,523	39	,000	-,87500	-,9821	-,7679
v22	-13,688	39	,000	-,87500	-1,0043	-,7457
v23	-21,932	39	,000	-,92500	-1,0103	-,8397

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 18					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
لا تلتزم المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بقواعد التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	-43,977	39	0,000	-8,97500	-9,3878	-8,5622

اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الفرعية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v24	12,894	39	,000	,90000	,7588	1,0412
v25	39,000	39	,000	,97500	,9244	1,0256
v26	19,000	39	,000	,95000	,8489	1,0511

اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الفرعية الثانية

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v27	40	2,5250	,67889	,10734
v28	40	2,9750	,15811	,02500
v29	40	2,8250	,44650	,07060
v30	40	2,9500	,22072	,03490

v31	40	2,9750	,15811	,02500

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v27	4,891	39	,000	,52500	,3079	,7421
v28	39,000	39	,000	,97500	,9244	1,0256
v29	11,686	39	,000	,82500	,6822	,9678
v30	27,221	39	,000	,95000	,8794	1,0206
v31	39,000	39	,000	,97500	,9244	1,0256

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 8					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بالجزائر بالإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.	33,051	39	0,000	11,40000	10,7023	12,0977

اختبار T للعينة البسيطة الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v32	40	2,9500	,22072	,03490
v33	40	2,9250	,34991	,05533
v34	40	2,7750	,42290	,06687
v35	40	2,9000	,37893	,05991
v36	40	2,8750	,40430	,06393
v37	40	2,8000	,46410	,07338
v38	40	2,8750	,33493	,05296
v39	40	2,1500	,42667	,06746
v40	40	2,8750	,33493	,05296
v41	40	2,3000	,64847	,10253
v42	40	2,3750	,66747	,10554

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v32	27,221	39	,000	,95000	,8794	1,0206
v33	16,719	39	,000	,92500	,8131	1,0369

v34	11,590	39	,000	,77500	,6397	,9103
v35	15,021	39	,000	,90000	,7788	1,0212
v36	13,688	39	,000	,87500	,7457	1,0043
v37	10,902	39	,000	,80000	,6516	,9484
v38	16,523	39	,000	,87500	,7679	,9821
v39	2,223	39	,032	,15000	,0135	,2865
v40	16,523	39	,000	,87500	,7679	,9821
v41	2,926	39	,006	,30000	,0926	,5074
v42	3,553	39	,001	,37500	,1615	,5885

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 22					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
يتم الالتزام بالإفصاح عن معلومات إضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة:	24,232	39	0,000	7,97500	7,3093	8,6407

اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الفرعية الثالثة

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 54					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
المحور الثالث: تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد الإفصاح بالقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي	6,283	39	0,000	5,22500	3,5428	6,9072

اختبار T للعينة البسيطة للفرضية الفرعية الرابعة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v43	5	2,8000	,44721	,20000
v44	5	2,8000	,44721	,20000
v45	5	2,8000	,44721	,20000
v46	5	2,8000	,44721	,20000
v47	5	2,4000	,89443	,40000
v48	5	2,8000	,44721	,20000

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v43	4,000	4	,016	,80000	,2447	1,3553
v44	4,000	4	,016	,80000	,2447	1,3553
v45	4,000	4	,016	,80000	,2447	1,3553
v46	4,000	4	,016	,80000	,2447	1,3553
v47	1,000	4	,374	,40000	-,7106	1,5106
v48	4,000	4	,016	,80000	,2447	1,3553

اختبار للعينة البسيطة المتعلقة بالفرضية الرابعة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
v49	40	4,0250	,76753	,12136
v50	39	3,8462	,74475	,11926
v51	40	4,3500	,62224	,09838
v52	40	4,3250	,57233	,09049
v53	40	4,1500	,86380	,13658
v54	40	4,2000	,91147	,14412
v55	40	4,1750	,50064	,07916
v56	40	4,1250	,51578	,08155
v57	40	3,8250	,74722	,11815
v58	40	4,1500	,42667	,06746

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
v49	16,686	39	,000	2,02500	1,7795	2,2705
v50	15,481	38	,000	1,84615	1,6047	2,0876
v51	23,886	39	,000	2,35000	2,1510	2,5490
v52	25,692	39	,000	2,32500	2,1420	2,5080
v53	15,742	39	,000	2,15000	1,8737	2,4263
v54	15,266	39	,000	2,20000	1,9085	2,4915
v55	27,477	39	,000	2,17500	2,0149	2,3351
v56	26,057	39	,000	2,12500	1,9600	2,2900
v57	15,447	39	,000	1,82500	1,5860	2,0640
v58	31,869	39	,000	2,15000	2,0135	2,2865

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 30

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الرابع: الالتزام بقواعد القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم مالية ذات جودة.	16,915	39	0,000	11,07500	9,7506	12,3994

t Table

cum. prob	$t_{.50}$	$t_{.75}$	$t_{.80}$	$t_{.85}$	$t_{.90}$	$t_{.95}$	$t_{.975}$	$t_{.99}$	$t_{.995}$	$t_{.999}$	$t_{.9995}$
one-tail	0.50	0.25	0.20	0.15	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005	0.001	0.0005
two-tails	1.00	0.50	0.40	0.30	0.20	0.10	0.05	0.02	0.01	0.002	0.001
df											
1	0.000	1.000	1.376	1.963	3.078	6.314	12.71	31.82	63.66	318.31	636.62
2	0.000	0.816	1.061	1.386	1.886	2.920	4.303	6.965	9.925	22.327	31.599
3	0.000	0.765	0.978	1.250	1.638	2.353	3.182	4.541	5.841	10.215	12.924
4	0.000	0.741	0.941	1.190	1.533	2.132	2.776	3.747	4.604	7.173	8.610
5	0.000	0.727	0.920	1.156	1.476	2.015	2.571	3.365	4.032	5.893	6.869
6	0.000	0.718	0.906	1.134	1.440	1.943	2.447	3.143	3.707	5.208	5.959
7	0.000	0.711	0.896	1.119	1.415	1.895	2.365	2.998	3.499	4.785	5.408
8	0.000	0.706	0.889	1.108	1.397	1.860	2.306	2.896	3.355	4.501	5.041
9	0.000	0.703	0.883	1.100	1.383	1.833	2.262	2.821	3.250	4.297	4.781
10	0.000	0.700	0.879	1.093	1.372	1.812	2.228	2.764	3.169	4.144	4.587
11	0.000	0.697	0.876	1.088	1.363	1.796	2.201	2.718	3.106	4.025	4.437
12	0.000	0.695	0.873	1.083	1.356	1.782	2.179	2.681	3.055	3.930	4.318
13	0.000	0.694	0.870	1.079	1.350	1.771	2.160	2.650	3.012	3.852	4.221
14	0.000	0.692	0.868	1.076	1.345	1.761	2.145	2.624	2.977	3.787	4.140
15	0.000	0.691	0.866	1.074	1.341	1.753	2.131	2.602	2.947	3.733	4.073
16	0.000	0.690	0.865	1.071	1.337	1.746	2.120	2.583	2.921	3.686	4.015
17	0.000	0.689	0.863	1.069	1.333	1.740	2.110	2.567	2.898	3.646	3.965
18	0.000	0.688	0.862	1.067	1.330	1.734	2.101	2.552	2.878	3.610	3.922
19	0.000	0.688	0.861	1.066	1.328	1.729	2.093	2.539	2.861	3.579	3.883
20	0.000	0.687	0.860	1.064	1.325	1.725	2.086	2.528	2.845	3.552	3.850
21	0.000	0.686	0.859	1.063	1.323	1.721	2.080	2.518	2.831	3.527	3.819
22	0.000	0.686	0.858	1.061	1.321	1.717	2.074	2.508	2.819	3.505	3.792
23	0.000	0.685	0.858	1.060	1.319	1.714	2.069	2.500	2.807	3.485	3.768
24	0.000	0.685	0.857	1.059	1.318	1.711	2.064	2.492	2.797	3.467	3.745
25	0.000	0.684	0.856	1.058	1.316	1.708	2.060	2.485	2.787	3.450	3.725
26	0.000	0.684	0.856	1.058	1.315	1.706	2.056	2.479	2.779	3.435	3.707
27	0.000	0.684	0.855	1.057	1.314	1.703	2.052	2.473	2.771	3.421	3.690
28	0.000	0.683	0.855	1.056	1.313	1.701	2.048	2.467	2.763	3.408	3.674
29	0.000	0.683	0.854	1.055	1.311	1.699	2.045	2.462	2.756	3.396	3.659
30	0.000	0.683	0.854	1.055	1.310	1.697	2.042	2.457	2.750	3.385	3.646
40	0.000	0.681	0.851	1.050	1.303	1.684	2.021	2.423	2.704	3.307	3.551
60	0.000	0.679	0.848	1.045	1.296	1.671	2.000	2.390	2.660	3.232	3.460
80	0.000	0.678	0.846	1.043	1.292	1.664	1.990	2.374	2.639	3.195	3.416
100	0.000	0.677	0.845	1.042	1.290	1.660	1.984	2.364	2.626	3.174	3.390
1000	0.000	0.675	0.842	1.037	1.282	1.646	1.962	2.330	2.581	3.098	3.300
z	0.000	0.674	0.842	1.036	1.282	1.645	1.960	2.326	2.576	3.090	3.291
	0%	50%	60%	70%	80%	90%	95%	98%	99%	99.8%	99.9%
	Confidence Level										

المـلـخـص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، بعد عشر سنوات من التطبيق على ارض الواقع، من خلال دراسة مدى التزام المؤسسة الاقتصادية في الجزائر بقواعد القياس، التقييم والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

حيث توصلت الدراسة إلى التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد القياس وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وعدم التزام المؤسسة الاقتصادية بتطبيق قواعد التقييم وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية، كما أن هناك التزام بالإفصاح بالقوائم المالية عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية؛ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية. وبالإفصاح عن المعلومات الإضافية التي تساعد على فهم أفضل للقوائم المالية، والمعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم.

كما توصلت الدراسة إلى أن التزام المؤسسة الاقتصادية بقواعد القياس والإفصاح وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي يحقق جودة المعلومات المحاسبية وإن الممارسة المحاسبية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس الأولى واللاحق لعناصر القوائم المالية بعيدة كل البعد عن الممارسة المحاسبية الدولية وفق معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، قياس محاسبي، تقييم، إفصاح، قوائم مالية.

Résumé :

Cette étude vise à déterminer l'impact de l'application du système de comptable financier (SCF) sur la mesure et la divulgation des états financiers en vertu des normes comptables internationales, après dix ans d'application sur le terrain, en examinant dans quelle mesure l'entreprise économique algérienne adhère aux règles de mesure, d'évaluation et de divulgation stipulées dans le système comptable financier.

L'étude a révélé que l'entreprise économique algérienne s'engageait à appliquer les règles de mesure conformément aux exigences du système comptable financier tandis que cette entreprise économique ne respectait pas les règles d'évaluation conformément aux exigences du système comptable financier pour les éléments des états financiers. Ces entreprises sont également tenues de divulguer dans les états financiers des informations relatives à la forme et au contenu des états financiers; règles et méthodes comptables adoptées pour tenir la comptabilité et préparer les états financiers. Elles s'engagent également à divulguer des informations supplémentaires qui aident à mieux comprendre les états financiers et les informations concernant les transactions entre les unités et l'entreprise mère.

L'étude a également révélé que le respect par l'entreprise économique algérienne des règles de mesure et de divulgation conformément aux exigences du système comptable financier permet d'obtenir la qualité de l'information comptable. La pratique comptable historique fondée sur le principe du coût historique dans la mesure initiale et ultérieure des éléments des états financiers, reste loin de la pratique comptable internationale conformément aux normes comptables internationales.

Mot clés : système comptable financier, mesure comptable, évaluation, divulgation, états financiers.

Abstract :

The purpose of this study is to determine the impact of the application of the Financial Accountant system (CFS) on the measurement and disclosure of financial statements under international accounting standards, after ten years of field application, by examining in what extent the Algerian economic enterprise adheres to the rules of measurement, evaluation and disclosure stipulated in the financial accounting system.

The study revealed that the Algerian economic enterprise was committed to applying the measurement rules in accordance with the requirements of the financial accounting system while this economic enterprise did not comply with the valuation rules in accordance with the financial accounting system requirements for financial statements. These companies are also required to disclose information in the financial statements relating to the form and content of the financial statements; accounting rules and methods adopted to keep the accounting and prepare the financial statements. They also undertake to disclose additional information that helps to better understand financial statements and information about transactions between the units and the parent company.

The study also revealed that the Algerian economic company's compliance with the rules of measurement and disclosure in accordance with the requirements of the financial accounting system allows for the quality of accounting information. Historical accounting practice based on the principle of historical cost in the initial and subsequent extent of the elements of the financial statements, remains far from international accounting practice in accordance with international accounting standards.

Keywords : financial accounting system, accounting measure, Assessment, disclosure, financial statements.