وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة -

من إعداد:

موزارين عبد المجيد

المناقشة بتاريخ 2021/01/21 من طرف اللجنة المكونة من:

أ.د/ قورين حاج قويدر	أستاذ	جامعة الشلف	رئيسا
أ.د/ بربري محمد أمين	أستاذ	جامعة الشلف	مقررا
د/ بكيحل عبد القادر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/ نوي الحاج	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/ بوغرارة بومدين	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة تلمسان	ممتحنا
د/ بن يوسف خلف الله	أستاذ محاضر قسم أ	المركز الجامعي آفلو	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقُلْ رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا "

الآية (114) من سورة طه

صدق الله العظيم

الإهداء

أحمد الله عز وجل وأشكره الذي أنار لي طريق العلم ومنحني القدرة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهديه إلى :

منبع الحنان والعطاء بدون مقابل إلى أمي الغالية متعها الله بالصحة والعافية

من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أطال الله في عمره

إلى كل أفراد عائلتي كل واحد بإسمه وأخص بالذكر إخوتي وأخواتي

إلى أبناء وبنات إخوتي وأخواتي " نوفل، نورهان، تسنيم، أيوب، إياد، وسيم"

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو بإبتسامة صادقة

إلى كل من يعرفني وخانني قلمي لذكره

موزارين عبد المجيد

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه، وعظيم سلطانه ونصلي ونسلم على سيدنا مُحَمَّد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه الطيبين والطاهرين.

أما بعد:

الحمد لله أستعينه وأشكره وأهتدي به، الذي هداني إلى سبيل العلم، ويسره لي وسخر لي عباده الصالحين وهون علي الصعب حتى إتمام هذا العمل.

ثم إن الشكر موصول إلى كل من ساهم في إنجاز وإنجاح هذا العمل من قريب أو من بعيد، أخص بالذكر:

الوالدين الكريمين وكل أفراد عائلتي خاصة إخوتي وأخواتي.

المشرف الأستاذ الدكتور " مُحَمَّد أمين بربري" ، الذي قبل الإشراف على هذا العمل أولا، وعلى ما قدمه لي من توجيهات ونصائح قيمة، وعلى ما بذله من جهد ووقت في سبيل ذلك.

أعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت والجهد المبذول في سبيل تقييم ومناقشة هذا العمل.

كل من ساعدني من قريب أو من بعيد بالنصائح والتوجيهات في تحكيم الإستبانة وكل من أجاب عليها من أفراد عينة الدراسة.

الطاقم الإداري للكلية، خاصة عمال وعاملات مصلحة ما بعد التدرج وعمال المكتبة.

كل من علمني ومن كان له الفضل علي طوال مشواري الدراسي والعلمي.

موزارين عبد المجيد

ملخص الدراسة

باللغة العربية

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع الممارسات المحاسبية والقياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ومحاولة إقتراح متطلبات وآليات من شأنها أن تعزز من جودة الممارسة المحاسبية في الجزائر، ومن ثم دراسة مدى تأثير هذه المتطلبات على تعزيز القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث في دراسته الميدانية بتصميم إستبيان وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة، بحيث قام بتوزيع (250) إستبيان إسترجع منه (202) إستبيان صالح للمعالجة، حيث تم معالجة وتحليل إجابات أفراد العينة بإستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS V23).

وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يمكن تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال المتطلبات القانونية والجبائية، المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، المتطلبات الإقتصادية والمالية، والمتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.
- أن القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي يتمتعان بجودة عالية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% بين متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% بين متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: بيئة محاسبية جزائرية، قياس محاسبي، إفصاح محاسبي، جودة القوائم المالية، ممارسات محاسبية.

ملخص الدراسة

باللغة الإنجليزية

Abstract:

The objective from this research was to recognise the reality of accounting practices, measurement and accounting disclosure in the financial statements under the financial accounting system (SCF) application. The study tried to fix some requirements and mechanisms that would improve the accounting practice quality in Algeria, and then sought for the impact of such requirements on improving accounting measurement and disclosure in financial statements. The doctorate candidate tried to make a questionnaire on 250 persons, and he had analysed only 202 data persons as sample of this study with using Statistical Package for Social Sciences (SPSS V23).

The subsequent results can be mentioned as follow:

- The improvement of accounting practices quality under the Algerian accounting environment can be through legal and tax requirements, accounting and auditing requirements, economic and financial requirements, and requirements related to institutions and material and human capabilities.
- The accounting measurement and disclosure in the financial statements under the financial accounting system are of high quality from the viewpoint of the study sample.
- The presence of a statistically significant effect at the level of significance 5% between the requirements for enhancing the quality of accounting practices and the quality measurement, the elements of the financial statements of economic institutions under the financial accounting system.
- The presence of a statistically significant effect at the level of significance 5% between the requirements for enhancing the quality of accounting practices and the quality of accounting disclosure in the financial statements of economic institutions under the financial accounting system.

Keywords: Algerian accounting environment ,accounting measurement, accounting disclosure, The quality of financial statements, accounting practices.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
كلمة شكر وتقدير	IV
ملخص الدراسة باللغة العربية	VI
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	VIII
فهرس المحتويات	X
قائمة الجداول	XV
قائمة الأشكال	XVIII
قائمة الإختصارات	XX
قائمة الملاحق	XXIII
مقدمة	أ–ل
الفصل الأول: دراسة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	02
المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي	03
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة	03
المطلب الثاني: أسباب وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي	06
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي بين الإمتيازات وحدود التطبيق	10
المطلب الرابع: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	11
المطلب الخامس: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	16
المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية	23
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية	23
المطلب الثاني: أهداف ووظائف والعوامل المؤثرة في القوائم المالية	24
المطلب الثالث: جودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية	27
المبحث الثالث: مكونات القوائم المالية والإعتراف بعناصرها	35
المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي (الميزانية)	35
المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)	40

المطلب الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)	43
المطلب الرابع: عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)	47
المطلب الخامس: عرض الملحق	48
المبحث الرابع:عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	50
المطلب الأول: عرض قائمتي المركز المالي (الميزانية) والدخل (حسابات النتائج) في ظل النظام المحاسبي المالي	50
المطلب الثاني:عرض جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات الخزينة) وجدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية) في ظل النظام المحاسبي المالي	53
خلاصة الفصل الأول	55
الفصل الثاني: تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	57
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	58
المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي	58
المطلب الثاني: خطوات وأساليب القياس المحاسبي	60
المطلب الثالث: أهداف ومعايير القياس المحاسبي	62
المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي	64
المبحث الثاني: مداخل وطرق القياس المحاسبي	68
المطلب الأول: التكلفة التاريخية كطريقة للقياس المحاسبي	68
المطلب الثاني: طريقة القيمة العادلة كبديل لطريقة التكلفة التاريخية	72
المطلب الثالث: البدائل الأخرى للقياس المحاسبي	76
المبحث الثالث: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي	81
المطلب الأول: مدخل لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية	81
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي	88
المطلب الثالث: معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي	98
المبحث الرابع: القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بين الواقع ومتطلبات تعزيز جودته	104
المطلب الأول:شروط تسجيل وطرق قياس عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	104

المطلب الثاني: قياس عناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي	106
المطلب الثالث: قياس عناصر جدول حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي	121
المطلب الرابع: قياس عناصر جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي	124
المطلب الخامس: متطلبات تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	125
خلاصة الفصل الثاني	129
الفصل الثالث: تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	131
المبحث الأول: التأصيل النظري للإفصاح في القوائم المالية	132
المطلب الأول: نشأة ومفهوم الإفصاح في القوائم المالية	132
المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح في القوائم المالية	135
المطلب الثالث: أنواع ومحددات الإفصاح في القوائم المالية	137
المبحث الثاني: أسباب ومقومات الإفصاح في القوائم المالية	139
المطلب الأول: أسباب ومشاكل الإلتزام بالإفصاح في القوائم المالية	139
المطلب الثاني: مقومات وتكاليف الإفصاح في القوائم المالية	140
المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية بين معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي	144
المطلب الأول: معايير المحاسبة التقارير المالية الدولية المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية	144
المطلب الثاني: الإفصاح عن السياسات المحاسبية	156
المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	157
المبحث الرابع: متطلبات تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	165
المطلب الأول: حوكمة الشركات كركيزة أساسية لتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	165
المطلب الثاني: التدقيق كآلية لتعزيز جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	171
المطلب الثالث: الإفصاح الإلكتروني كأسلوب لتحسين جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	180

المطلب الرابع: متطلبات أخرى لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	185
خلاصة الفصل الثالث	187
الفصل الرابع: أثر تعزيز جودة الممارسات المحاسبية على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	189
المبحث الأول: منهجية وطرق الدراسة الميدانية	190
المطلب الأول: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية	190
المطلب الثاني: إطار الدراسة	192
المبحث الثاني: عرض الإستبيان	197
المطلب الأول: مرحلة إعداد إستمارة إستبيان الدراسة	197
المطلب الثاني: توزيع الإستبيان	198
المطلب الثالث: مرحلة معالجة الإستبيان	199
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان	200
المطلب الأول: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	200
المطلب الثاني: الصدق والثبات والإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان	208
المطلب الثالث: النتائج الوصفية للدراسة	215
المبحث الرابع: العلاقة الإرتباطية وإختبار الفرضيات وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار الخطي المتعدد	231
المطلب الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية بين متغيرات الدراسة	231
المطلب الثاني: إختبار صحة الفرضيتين الرئيسيتين الأولى والثانية	234
المطلب الثالث: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار المتعدد	245
خلاصة الفصل الرابع	254
خاتمة	256
قائمة المراجع	263
الملاحق	279

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007	**12**
02-01	فئات مستخدمي القوائم المالية	**34**
03-01	مزايا وعيوب قائمة المركز المالي	**39**
04-01	مزايا وعيوب قائمة الدخل	**42**
05-01	تدفقات الأنشطة النقدية للمؤسسة	**45**
06-01	أوجه الإختلاف بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة	**46**
01-03	متطلبات الإفصاح حسب المعيار الدولي التقرير المالي (IFRS 07)	**152**
02-03	عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	**178**
03-03	الفرق بين المحاسبة الإلكترونية والإفصاح الإلكتروني	**181**
01-04	مجموع إستمارات الإستبيان	**194**
02-04	درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي	**200**
03-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	**200**
04-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	**201**
05-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	**202**
06-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	**204**
07-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة المهنية الحالية	**205**
08-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	**207**
09-04	ثبات إستبانة الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ	**208**
10-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الأول	**209**
11-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول	**210**
12-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول	**211**
13-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع من المحور الأول	**212**
14-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	**213**
15-04	إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	**214**
16-04	النتائج الوصفية للبعد الأول من المحور الأول	**216**

قائمة الجداول:

17-04	النتائج الوصفية للبعد الثاني من المحور الأول	**218**
18-04	النتائج الوصفية للبعد الثالث من المحور الأول	**220**
19-04	النتائج الوصفية للبعد الرابع من المحور الأول	**222**
20-04	النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثاني	**224**
21-04	النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثالث	**227**
22-04	العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الأول	**231**
23-04	العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني	**233**
24-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**235**
25-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**236**
26-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**237**
27-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الرابعة بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**239**
28-04	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى	**240**
29-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**242**
30-04	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية بإستخدام إختبارt لعينة واحدة	**243**
31-04	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية	**244**
32-04	تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y1	**246**
33-04	إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y1	**247**
34-04	تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y1 بعد تحسين النموذج	**248**
35-04	إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y1 بعد تحسين النموذج	**249**
36-04	تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y2	**250**
37-04	إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y2	**251**
38-04	تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y2بعد تحسين النموذج	**252**
39-04	إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y2بعد تحسين النموذج	**253**

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	مكونات النظام المحاسبي المالي	**16**
01-02	مفهوم القيمة العادلة حسب IFRS13	**73**
01-03	خصائص نموذج الحوكمة الجيد	**166**
01-04	نموذج الدراسة	**196**
02-04	نسبة أفراد العينة حسب الجنس	**201**
03-04	نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية	**202**
04-04	نسبة أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**203**
05-04	نسبة أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي	**204**
06-04	نسبة أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية الحالية	**206**
07-04	نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	**207**

قائمة

الإختصارات

المعنى	الرمز	الدلالة
American **A**ccounting **A**ssociation	**AAA**	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
Accounting **P**rinciples **B**oard	**APB**	لجنة مبادئ المحاسبة
American **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	**AICPA**	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Cout **M**oyen **U**nitaire **P**ondéré	**CMUP**	التكلفة الوسيطية الوحدوية المرجحة
First **I**n **F**irst **O**ut	**FIFO**	الوارد أولا صادر أولا
Financial **A**ccounting **S**tandards **B**oard	**FASB**	مجلس معايير المحاسبة المالية
Generally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples	**GAAP**	مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
Hyper **T**ext **M**arkup **L**anguage	**HTML**	لغة ترميز النصوص التشعبية
International **A**uditing **P**ractices **C**ommittee	**IAPC**	لجنة ممارسة التدقيق الداخلي
International **A**ccounting **S**tandards	**IAS**	معايير المحاسبة الدولية
International **A**ccounting **S**tandards **C**ommittee	**IASC**	لجنة معايير المحاسبة الدولية
Institute of **C**hartered **A**ccountants in **E**ngland and **W**ales	**ICAEW**	معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا
International **F**ederation of **A**ccountants	**IFAC**	الإتحاد الدولي للمحاسبين
International **F**inancial **R**eporting **S**tandards	**IFRS**	معايير التقارير المالية الدولية
Institute **of** **I**nternal **A**uditors	**IIA**	معهد المدققين الداخليين
International **V**aluation **S**tandards **C**ommittee	**IVSC**	لجنة معايير التقييم الدولية
Last **I**n **F**irst **O**ut	**LIFO**	الوارد أخيرا صادر أولا
London **S**tock **E**xchange	**LSE**	سوق لندن للأوراق المالية
Organisation for **E**conomic **C**ooperation and **D**evelopement	**OECD**	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
Format de **D**ocument **P**ermettant	**PDF**	تنسيق المستند
Plan **C**omptable **G**énéral	**PCG**	المخطط المحاسبي العام
Plan **C**omptable **N**ational	**PCN**	المخطط المحاسبي الوطني

Statement of **F**inancial **A**ccounting **S**tandards	**SFAS**	قائمة معايير المحاسبة المالية
Statistical **P**ackage for the **S**ocial **S**ciences	**SPSS**	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية
Système **C**omptable **F**inancier	**SCF**	النظام المحاسبي المالي
Securities and **E**xchange **C**ommission	**SEC**	هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
Statements of **F**inancial of **A**ccountin **C**oncepts	**SFAC**	مفاهيم القوائم المحاسبية والمالية
E**X**tensible **B**usiness **R**eporting **L**anguage	**XBRL**	لغة تقارير الأعمال الموسعة
E**X**tensible **M**arkup **L**anguage	**XML**	لغة الترميز الموسعة

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم 01	الإستبيان	**283-279**
الملحق رقم 02	قائمة الأساتذة المحكمين	**284**
الملحق رقم 03	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23	**310-285**

مقدمة

تمهيد:

شهدت المحاسبة عدة تطورات في وظائفها إلى أن أصبحت نظام معلومات، إذ من خلال الممارسات والتطبيقات المحاسبية المتعددة في المؤسسات الإقتصادية يتم الوصول لإنتاج وتوفير معلومات محاسبية، ونظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية فقد أصبحت المؤسسات والمنظمات تهتم كثيرا بجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية لإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى تعزيز مصداقيتها وتسهيل فهمها وزيادة قابليتها للمقارنة قصد تلبية متطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المهتمة بها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وللوصول للجودة المطلوبة في المعلومات المحاسبية التي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي ينبغي أن تتوفر جودة في الممارسات المحاسبية لهذا النظام، من خلال الممارسة المتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي التي يتم من خلالها ربط الأعداد بالأحداث التي تحدث في المؤسسة سواء كانت ماضية أو جارية أو مستقبيلة، إذ يجب أن تتم عملية تقييم وقياس قيم عناصر القوائم المالية بموضوعية وحيادية ودون تحيز لأي طرف من الأطراف المهتمة بالمعلومة المحاسبية، وكذلك من خلال الممارسة التي تخص وظيفة الإيصال أو الإفصاح المحاسبي والتي من خلالها يمكن إظهار وتوفير معلومات محاسبية في مختلف التقارير والقوائم المالية للمؤسسة قصد إعطاء صورة وفية وصادقة ومعبرة عن الوضعية المالية والأداء المالي لها.

ونظرا لأهمية ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي في توفير معلومات محاسبية ذات جودة أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معايير محاسبية دولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) خاصة بهاتين الوظيفتين، والجزائر بعد قيامها بإصلاح محاسبي كلل بتبني نظام محاسبي مالي (SCF) بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي يعتبر مستمدا من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية فقد تبنت هذه المعايير قصد توحيد الممارسات المحاسبية عامة وممارسات القياس والإفصاح المحاسبي خاصة في الجزائر مع الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي.

وفي هذا السياق جاء النظام المحاسبي المالي بعدة طرق وبدائل للقياس المحاسبي، فإضافة للطريقة التقليدية (طريقة التكلفة التاريخية) جاء ببدائل يمكن إستخدامها في قياس عناصر القوائم المالية، كلما توفرت الشروط كطريقة القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)، طريقة قيمة الإنجاز، طريقة القيمة المحينة (قيمة المنفعة). أيضا التزم النظام المحاسبي المالي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية من خلال إلزام المؤسسات المطبقة له بإعداد قوائم مالية مطابقة لتلك التي جاءت بها هذه المعايير من حيث العدد، المحتوى والشكل.

ورغم هذا إلا أن واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر يعاني من عدة مشاكل ونقائص تحد من الجودة المطلوبة، وعليه يجب توفير الشروط الضرورية والمتطلبات اللازمة المتحكمة في جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وإعادة النظر في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وعلى ضوء ماسبق تتجلى معالم الإشكالية العامة لدراستنا، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

❖ **فيما تتمثل المتطلبات التي تتحكم في جودة القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي قصد تمكين المؤسسة الإقتصادية من إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية ؟**

وتندرج تحت هذه الإشكالية المطروحة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المتطلبات التي من شأنها تحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- ماهو واقع قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- فيما تتمثل المتطلبات التي تساهم في تعزيز جودة القياس المحاسبي، وما درجة تأثيرها على القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- فيما تتمثل المتطلبات التي تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، وما درجة تأثيرها على القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟

1- فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية السابقة، يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات والتي يمكن إثباتها أو نفيها لاحقا، وتتمثل هذه الفرضيات فيمايلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.

وسيتم التحقق من قبول أو رفض صحة هذه الفرضية من خلال تقسيمها إلى فرضيات فرعية كالتالي:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل اقتصادية ومالية في الجزائر.
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر.

الفرضية الرئيسية الثانية: ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية.

وسيتم التحقق من قبول أو رفض صحة هذه الفرضية من خلال تقسيمها إلى الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الرئيسية الرابعة: وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي.

2- أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوعين في غاية الأهمية بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية وهما القياس والإفصاح المحاسبي، إذ من خلال هاتين الممارستين المحاسبيتين يمكن قياس وتقييم عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها في شكل معلومات محاسبية، وكلما كانت الممارسات المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي ذات جودة كلما ساهم ذلك في تحسين مخرجات الممارسة المحاسبية وزيادة الثقة فيها قصد الاعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات سواء بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية نفسها أو بالنسبة لمختلف الأطراف المهتمة. كذلك تستمد هذه الدراسة أهميتها كونها تتعلق بواقع القياس والإفصاح المحاسبي في بيئة محاسبية جزائرية تعاني من العديد من النقائص والمشاكل التي تصعب من مهمة المحاسبين في إختيار الطريقة المناسبة لقياس وتقييم عناصر القوائم المالية وكيفية تطبيقها، بالإضافة إلى المشاكل التي تتعلق بالإفصاح المحاسبي كغياب الشفافية والمساواة في الحصول على المعلومة المحاسبية من جميع الأطراف المهتمة في نفس الظروف ونفس التوقيت، وهنا أيضا تبرز أهمية الدراسة بإعتبارها تحاول تقديم بعض الحلول والمتطلبات التي من شأنها أن تساهم في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

3- أهداف الدراسة: بالإضافة للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية، وذلك من خلال الأهداف التالية:

- الوقوف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص طرق وبدائل القياس المحاسبي، وكذلك فيما يخص الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من حيث العدد، المحتوى، الشكل.
- معرفة مدى توافق ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بهاته الممارسات المحاسبية.
- تشخيص واقع القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تحديد متطلبات تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- معرفة مدى تأثير متطلبات تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الإقتصادية.

4- المنهج المتبع وأدواته: بغية تحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الإستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل لمعالجة الفصول النظرية للدراسة، وذلك من خلال جمع البيانات وتحليلها، وتم الإعتماد على مجموعة من أدوات البحث ومصادر البيانات كالمسح المكتبي لمختلف المراجع، أما الفصل التطبيقي فقد تم استخدام المنهج الإستقرائي من خلال الإعتماد على توزيع إستبيان متضمن لمجموعة من الأسئلة موجهة لعينة من الفاعلين في مجال المحاسبة، ثم تحليله بإستخدام البرنامج الإحصائيspss.

5- مبررات اختيار موضوع الدراسة: تم إختيار موضوع البحث لعدة مبررات حفزتنا على ذلك، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- التطورات والتغيرات التي عرفتها المحاسبة بظهور المعايير المحاسبية الدولية خاصة المتعلقة بالقياس والإفصاح في القوائم المالية، وظهور الحاجة للدراسات الأكاديمية في هذه المواضيع.
- محاولة الوقوف على مختلف النقائص والمشاكل التي يعاني منها المحاسبين أثناء ممارستهم المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- معرفة واقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.
- الوصول لحلول من شأنها تعزيز جودة القياس والإفصاح في القوائم المالية لغرض تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية.

6- حدود الدراسة: تشمل حدود الدراسة مجالها التطبيقي، الزمني والمكاني، فقصد إجراء هذه الدراسة فقد تم الإقتصار على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وكيفية تعزيز جودتهما في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، أما البعد الزمني لهذه الدراسة فيشمل كافة المجال الزمني منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق أي من سنة 2010 إلى غاية سنة 2020، أما البعد المكاني لها فيقتصر على عينة الدراسة، حيث ينحدر أفرادها من مختلف مناطق الوطن.

7- صعوبات الدراسة: واجهت دراستنا بعض الصعوبات، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- نقص المراجع الخاصة بالقياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي والقوائم المالية في المكتبات الجزائرية.
- نقص الدراسات السابقة التي تناولت مواضيع القياس والإفصاح المحاسبي، وكيفية تعزيز جودتهما في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- وجود غموض فيما يخص تشريعات المحاسبة المالية، خاصة المتعلقة بممارسات القياس والإفصاح المحاسبي.
- تماطل وعدم تجاوب بعض الأساتذة الجامعيين الذين تم إختيارهم كمحكمين لتحكيم الإستبانة الأولية.
- عدم تجاوب بعض أفراد مجتمع الدراسة مع إستمارة الإستبانة الموزعة عليهم، وخصوصا فئة المهنيين أصحاب مكاتب المحاسبة.

8- الدراسات السابقة: لقد اعتمدنا على بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع بحثنا، ويمكن ذكر أهم النتائج والتوصيات المقدمة في هذه الدراسات فيما يلي:

8-1- الدراسات السابقة باللغة العربية: نذكر أهم الدراسات السابقة باللغة العربية التي تم الإعتماد عليها في دراستنا فيما يلي:

- دراسة عفراء ميهوب زحلوط، "**تأثير عوامل بيئة الإستثمار على التباين في الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية – عينة من الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية-** "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2014. تناولت هذه الدراسة التباين في مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية وفقا للمعايير الدولية، حيث هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد مستوى الإفصاح المحاسبي في هذه الشركات، بالإضافة إلى دراسة العوامل البيئية المؤثرة على التباين في مستوى الإفصاح المحاسبي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم سحب عينة ملائمة غير إحتمالية من الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية. وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود تباين في مستوى الإفصاح المحاسبي بين هذه الشركات، ويعود هذا التباين إلى مجموعة من العوامل المؤثرة كقيام إحدى شركات تدقيق الحسابات الأربع الكبار بأعمال التدقيق، نشاط السوق المالي، نسبة مساهمة المستثمرين الأجانب في رأس مال الشركة، نشر التقرير المالي باللغة الأجنبية، ووجود شركات تابعة أجنبية، أما العوامل الأخرى فلم تكن لها علاقة في تغيير التباين في مستوى الإفصاح.
- دراسة سعيدي عبد الحليم ، " **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات –** "، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، 2015. تناول الباحث في هده الدراسة دراسة القوائم المالية ثم تطرق للإطار القانوني و

التنظيمي للنظام المحاسبي المالي، إضافة لمتطلبات العرض والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي. توصل الباحث إلى أن بعض المؤسسات المبحوثة تطبق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي بينما باقي المؤسسات غير مطبقة لها، إضافة إلى أن أغلبية المؤسسات ملتزمة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وتدرك أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي.

- دراسة صافو فتيحة، "**أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016. تناولت هده الدراسة الممارسات المحاسبية الدولية ومدى توافقها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في مجال العرض والإفصاح والقياس، إضافة إلى إبراز أبعاد القياس والإفصاح في ظل ماجاء به النظام المحاسبي المالي، وتوصلت الباحثة في الأخير إلى اقتراح إطار أو نموذج لإعطاء أبعاد جديدة للبيئة المحاسبية دوليا، واقتراح معايير محاسبية محلية خاصة بالقياس والإفصاح في القوائم المالية قابلة للتعديل قصد توحيد الممارسة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي مع الممارسات المحاسبية الدولية ولمراعاة طبيعة البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دراسة شناي عبد الكريم، " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من المؤسسات**-"، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، تطرق الباحث في الفصل الأول من هذه الدراسة إلى الهيئات الدولية التي ساهمت في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، أما في الفصل الثاني فقد تطرق إلى تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق معايير IASB، كما تناول الباحث في الفصل الثالث مدى تناسق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، أما في الفصل الرابع فعرض الباحث كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، أما في الفصل الخامس والذي يعتبر كدراسة تطبيقية فقد عرض الباحث نتائج الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

  وخلصت هذه الدراسة إلى أن تقارب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ترتب عليه إنشاء إطار مفاهيمي وإدخال طرق جديدة تتعلق بالإعتراف وبالتقيم والإفصاح، وكذلك إصدار قوائم مالية جديدة تتكيف مع المحيط المحلي والدولي للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر، وذلك لضمان توفير نظام محاسبي يفي بإحتياجات مختلف الفئات المستخدمة للقوائم المالية.
- دراسة سبتي إسماعيل، " **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة– دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول–** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، قام

الباحث بدراسة مضمون هذا الموضوع من خلال تطرقه لتوحيد حسابات المجموعة، مشاكل وبدائل القياس المحاسبي في مجموعة الشركات، أثر قياس القيمة العادلة على القوائم المالية الموحدة، أثر تطبيق القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في المجموعة، واقع تطبيق القيمة العادلة في المجموعات في كل من الجزائر، مصر، الأردن والمقارنة بين هذه الدول من حيث واقع تطبيق القيمة العادلة فيها ومدى تأثيرها على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، كما حاول الباحث في الدراسة الميدانية معرفة تأثير القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، مصر، الأردن والمقارنة بينها، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن: كل دولة من الدول محل الدراسة تسعى لتوفير إطار قانوني كافي ينظم ويضبط مختلف الإجراءات المحاسبية، ولكن قبل ذلك يجب توفير البيئة الضرورية واللازمة لتطبيق تلك القوانين وتكييفها مع الخصائص الإقتصادية لكل دولة ثم بعد ذلك مراقبة ومتابعة مراحل تنفيذها، وذلك كون أن طريقة القيمة العادلة لا تحتاج إلى نصوص قانونية بقدر ما تحتاج إلى توفير البيئة اللازمة لتطبيقها.

- دراسة مُحَّد فيصل مايده، " **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2017. تناول الباحث في هذه الدراسة في الفصل الأول الإطار النظري والممارسة المحاسبية في الجزائر، كما تطرق الباحث في الفصل الثاني إلى دراسة الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وكذلك معايير المحاسبة الدولية، أما في الفصل الثالث فتناول الباحث موضوع دراسة قياس وعرض عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى إستعراض محتوى القوائم المالية وكيفية إعدادها وعرضها وفقا للنظام المحاسبي المالي. أما في الفصل الرابع والأخير والذي هو عبارة عن دراسة ميدانية متمثلة في دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات. وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
  - ✓ أن الواقع الحالي للبيئة المحاسبية الجزائرية يقدم معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها يعتمد عليها مستخدميها في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، كما تمتاز بالوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية، وأن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى تحسين عملية التقييم ومقارنة أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
  - ✓ أن النظام المحاسبي المالي يوفر طرق وبدائل للقياس المحاسبي لكافة الأحداث الإقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة التي تنجم عن المتغيرات الإقتصادية في البيئة الجزائرية.
  - ✓ أن المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي إحتياجات مستخدميها.

- دراسة سي مُحَّد لخضر، " **أسس وقواعد التقييم المحاسبي–دراسة تحليلية نقدية–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة1– الحاج لخضر، بسكرة، 2017. تناول الباحث من خلال هذه الدراسة في الفصل الأول دراسة تحليلية للتطور المحاسبي، أما في الفصل الثاني فقد تطرق للمقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي والإقتصادي، أما في الفصل الثالث فقد قام الباحث بدراسة تحليلية لنماذج القياس المحاسبي والإقتصادي، أما في الفصل الرابع فقد أبرز الباحث أثر القياس المحاسبي على قيم عناصر القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وتوصيات منها:
  - ✓ حتى تكون أهداف القوائم المالية ناجحة كأساس لبناء معايير التقييم والقياس تكون قابلة للتطبيق، يجب أن تكون الأهداف منسجمة مع محيطها العام، وأن تتوفر في التقارير المالية الخصائص النوعية التي تضمن لها أن تكون مفيدة لإتخاذ القرارات.
  - ✓ أنه من غير السهل إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية (الموضوعية، الملاءمة).
  - ✓ خلق أجهزة تهتم بتوفير المعلومات الإقتصادية بشكل مهني حديث تساعد على تطبيق طرق القييم الملائمة.
- دراسة مُحَّد معتصم إبراهيم حمد، "**بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية – بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري–** "، مقال علمي منشور بمجلة العلوم الإقتصادية، المجلد1، العدد16، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016. تناولت هذه الدراسة بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، حيث هدفت إلى تحديد مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:
  - ✓ تستخدم إدارة المنشآت الصناعية طريقة القسط المتناقص في إهتلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى إنخفاض الأرباح في السنوات الأولى من عمر الأصل.
  - ✓ عند قيام الإدارة بتغيير طرق تقويم المخزون السلعي آخر العام من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير في تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.

وأوصى الباحث بضرورة الثبات عند إختيار بدائل القياس المحاسبي ما يؤدي إلى الثبات في الأرباح، وكذلك ضرورة إلمام المدققين والمهتمين بالقوائم المالية بأساليب وأشكال إدارة الأرباح.

- دراسة فيصل مُحَّد مايده، جمال خنشور، "**قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)– دراسة تحليلية**"، مقال علمي منشور بمجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 23،

جامعة الوادي، شتاء 2017. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على عملية القياس المحاسبي لعناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، حيث تم التطرق إلى الممارسات والتطبيقات المحاسبية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي لعناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي.

- دراسة أمينة حفاضة، عباس فرحات، **"جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS –دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK–"**، مقال علمي منشور بمجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلدد 11، العدد02، جامعة المسيلة، 2018. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية مساهمة معايير (IAS/IFRS) في تحقيق جودة القوائم المالية المفصح عنها، وكذلك الوقوف على واقع تطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في إعداد وعرض القوائم المالية للحكم على درجة جودتها، بالإسقاط على مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK. وتوصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ذات جودة متوسطة، حيث تطبق بعض معايير التقارير المالية الدولية ولاتطبق البعض الأخرى في حدود المعايير المتداولة في الدراسة (IAS1/IAS7/IAS8/IAS13).

8-2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية: نذكر أهم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي تم الإعتماد عليها في دراستنا فيما يلي:

- دراسة "Mohamed Said Saidani" تحت عنوان: " **La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation** "، مقال منشور بمجلة الواحات للأبحاث والدراسات، المجلد 09، العدد 01، جامعة غرداية، 2016. هدفت هذه الدراسة لتحديد التوجهات الحديثة والتطورات التي عرفتها محاسبة القيمة العادلة وتطبيقها أثناء إعداد القوائم المالية، حيث ركز الباحث من خلال هذه الدراسة على الإطار المفاهيمي وتقديم مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة، بالإضافى إلى إبراز آثار تطبيق طريقة القيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية.
- دراسة "Boubakeur Mustapha" تحت عنوان " **L'impact des normes internationales de divulgation financière sur le renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**"، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات

الجزائرية، المجلد05، العدد01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016. هدفت هذه الدراسة لإبراز العلاقة بين حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)، بإعتبار أن هذه الأخيرة لها دور بارز في دعم مسار تطبيق حوكمة الشركات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح في المؤسسة، كما هدفت الدراسة للوقوف على دور معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الشفافية وتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية.

- دراسة "Khelifa Islam, Boudour Nesrine" تحت عنوان " **Le scf et la qualité de l'information financière : Etat des lieux et perspectives**"، مقال منشور بمجلة المناجير، المجلد 05، العدد02، المدرسة العليا لإدارة الأعمال والإقتصاد الرقمي، القليعة، 2018. هدفت الدراسة إلى الوقوف على الممارسات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، وإبراز مدى تقارب النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من حيث جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
  - ✓ النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بعين الاعتبار التمييز بين التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية، كما يفتقد كذلك للدقة فيما يخص الإهتلاك وخسائر القيمة.
  - ✓ بالنسبة لعقد الإيجار، لا يحدد بوضوح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات كيفية الإعتراف بالفائدة المترتبة عن عقود الإيجار.
- دراسة "Demdoum Zakaria, Sadraoui Tarek, Berradia Hakim" تحت عنوان: " **La contribution des pratiques du conservatisme comptable à l'amélioration de la qualité des états financiers dans l'environnement algérien**"، مقال منشور بمجلة رؤى اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، جامعة الوادي، 2020. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر ممارسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي والمتضمن مفهوم الحيطة والحذر، وتم الإعتماد على عينة قدرها 104 من المحاسبين ومديري مؤسسات إقتصادية في ولايات الجنوب الشرقي (الوادي، ورقلة، وبسكرة) خلال سنة 2020، وقد توصل الباحثين من خلال هذه الدراسة إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية من خلال تأثيرها على (الإفصاح والشفافية في المعلومات

المحاسبية، جودة الأرباح المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، فعالية حوكمة الشركات وتكلفة الأموال المحتفظ بها).

9- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة ما يلي:

- دراستنا جمعت العلاقة بين ثلاثة متغيرات (متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي)، بحيث لم يسبق لنا إيجاد دراسة من الدراسات السابقة جمعت بين المتغيرات الثلاث.
- دراستنا تطرقت إلى أثر متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية على جودة القياس والإفصاح المحاسبي، أي تدرس واقع القياس والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية في الوقت الحالي، وتدرس متطلبات تعزيز جودتهما مستقبلا، وهذا ما لم نصادفه في الدراسات السابقة.
- الفئات التي إهتمت بها دراستنا تشمل كل الفاعلين في مجال المحاسبة ومن لهم علاقة بالقياس والإفصاح المحاسبي والقوائم المالية والنظام المحاسبي المالي، من إطارات محاسبية في المؤسسات الإقتصادية، أصحاب مكاتب المحاسبة (مهنيين)، وأكاديميين مختصين في المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة، أي دراستنا إهتمت بوجهات نظر مهنية وأكاديمية عكس الدراسات السابقة التي إهتمت بمؤسسة واحدة أو عينة من المؤسسات الإقتصادية.

10- هيكل الدراسة: تم تقسيم موضوع الدراسة إلى أربع فصول تتمثل فيمايلي:

- **الفصل الأول: دراسة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**

يحتوي هذا الفصل على أربعة مباحث، إذ تناولنا في المبحث الأول تقديم النظام المحاسبي المالي، كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى مدخل للقوائم المالية، كما عرضنا في المبحث الثالث مكونات القوائم المالية والإعتراف بعناصرها، أما في المبحث الرابع والأخير فسلطنا الضوء على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الثاني: تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**

يحتوي هذا الفصل على أربعة مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي، أما في المبحث الثاني فتم إبراز مداخل وطرق القياس المحاسبي، أما في المبحث الثالث فقد عرضنا معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي، أما في المبحث الرابع فتطرقنا للقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بين الواقع ومتطلبات تعزيز جودته.

- **الفصل الثالث: تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**

يضم هذا الفصل أربعة مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التأصيل النظري للإفصاح في القوائم المالية، أما في المبحث الثاني فتناولنا أسباب ومقومات الإفصاح في القوائم المالية، أما في المبحث الثالث فتطرقنا للإفصاح في القوائم المالية بين معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي، كما تم التطرق في المبحث الرابع إلى متطلبات تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

- **الفصل الرابع: أثر متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**

خصص هذا الفصل لإجراء دراسة تطبيقية تتضمن إستبيان موجه لمعرفة أراء الأكاديميين، المهنيين، والمحاسبين والمدققين في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حول أهم الآليات والمتطلبات التي من شأنها أن تساهم في تعزيز جودة قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك قصد التوصل إلى إجابات لإشكالية الدراسة المطروحة. وتضمن هذا الفصل أربعة مباحث، حيث تم عرض منهجية وطرق الدراسة الميدانية في المبحث الأول وعرض الإستبيان في المبحث الثاني، أما في المبحث الثالث فتم تحليل نتائج الإستبيان، وفي المبحث الرابع والأخير فتطرقنا للعلاقة الإرتباطية وإختبار الفرضيات وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار الخطي المتعدد.

الفصل الأول: دراسة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر الأنظمة المحاسبية في أي دولة أول خطوة لتنظيم وضبط الممارسات المحاسبية لتلك الدولة، والجزائر بعد إستقلالها إعتمدت على المخطط الوطني المحاسبي (PCN) ليحل محل المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، وذلك قصد تفادي عيوب ونقائص هذا الأخير، وأيضا لمواكبة التوجهات والتحولات والإصلاحات السياسية، الإجتماعية والاقتصادية التي قامت بها الجزائر في تلك الفترة. ومع التطورات الإقتصادية والإنفتاح الإقتصادي الدولي وتحرير رؤوس الأموال، ظهرت الحاجة لإصلاحات في الاقتصاد الجزائري كالإنتقال من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق، أيضا الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ومن بين الإصلاحات التي بادرت بها الجزائر الإصلاح المحاسبي الذي أثمر بإصدار النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

فالنظام المحاسبي المالي جاء من أجل تقليل الإختلاف وتوحيد الممارسات المحاسبية في الجزائر مع الممارسات المحاسبية الدولية، وهذا حتى تتمكن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من إعداد قوائم مالية ذات جودة وتكون لديها قابلية وسهولة فهم ويمكن مع مختلف المؤسسات الاقتصادية الأخرى سواء الوطنية أو الأجنبية، ولتحقيق هذا تبنى النظام المحاسبي المالي نفس ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية فيما يخص القوائم المالية، سواء من حيث العدد، المحتوى أو الشكل.

ولتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كالتالي:

- **المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي**
- **المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية**
- **المبحث الثالث: مكونات القوائم المالية والإعتراف بعناصرها**
- **المبحث الرابع: عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم النظام المحاسبي المالي الذي صدر بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007، حيث سنعرض في هذا الفصل الإطار التنظيمي والقانوني لهذا النظام، مفهومه، أهميته وأهدافه، الأسباب التي أدت إلى ظهوره، معيقات تطبيقه، بالإضافة إلى شروط نجاح تطبيقه.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة

نتطرق في هذا المطلب لتعريف المحاسبة، طبيعتها وأهم الفروض والمبادئ التي تقوم عليها

الفرع الأول: ماهية المحاسبة

لقد تعددت التعاريف التي تطرقت لمفهوم المحاسبة، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) سنة 1941 المحاسبة على أنها " فن يخص تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات والأحداث ذات الصبغة المالية بطريقة ذات دلالة وفي شكل نقدي، وتفسير مختلف النتائج ".[1]

وفي سنة 1966 أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) تعريفا للمحاسبة بأنها "عملية قياس ونقل البيانات الاقتصادية وجعلها كمعلومات تفيد مستخدميها في عملية إتخاذ القرارات".[2]

وفي سنة 1970 أصدرت هيئة المبادئ المحاسبية (APB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريفا ثانيا للمحاسبة وعرفتها على أنها " نشاط خدمي، مهمتها الأساسية توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في المفاضلة بين البدائل المطروحة وإتخاذ القرارات ".[3]

عرفها كذلك جون فرانسوا دي روبر وآخرون (jean François des robert et autres) على أنها "نظام يهتم بتنظيم البيانات المحاسبية من خلال مسك، تسجيل، تبويب وتلخيص البيانات ذات الطبيعة الرقمية من عمليات المؤسسة، ويقدمها في شكل معلومات محاسبية في قوائم مالية قصد عكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية، الأداء، والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة". [4]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء مفهوم شامل للمحاسبة، فهي" فنا بإعتبارها نشأت لخدمة إجراءات التطبيق العملي، وعلما لأنها تقوم على مجموعة من المبادئ والفروض والأسس، فهي وسيلة أو أداة لجمع المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة، من خلال تسجيلها، تبويبها وتلخيصها، ومن ثم إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات".

---

[1]- محمد عمر مؤمن، **تعلم المحاسبة المالية (خطوات منهجية)**، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005، ص04.

[2]- كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص05.

[3]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2009 ، ص199.

[4] -jean françois des robert et autres, **normes ifrs et pme**, edition dunod, paris, 2004, p10.

الفرع الثاني: طبيعة ووظائف المحاسبة

أولا– طبيعة المحاسبة

يرى البعض المحاسبة مثل أي خدمة أو سلعة، حيث تتغير وفق تغيرات العرض والطلب، فكلما تطورت حاجات المستفيدين منها تسعى المحاسبة لتوفير لهم المعلومات الحديثة والمستجدة، وعليه يصعب تحديد طبيعة المحاسبة ودورها بشكل قاطع، نظرا لتغيرها بتغير الزمان والمكان وبتطور المحيط الإجتماعي والإقتصادي للمجتمع.[1]

بينما يرى البعض الآخر أن المحاسبة علم قائم بذاته، وليس مجرد خدمة أو سلعة، ويتطور هذا العلم حسب تطور معالمه الأساسية، فتعتبر علم يستخدم في قياس الأحداث المالية في مؤسسة ما وإيصال نتائجها للمستفيدين، فكلما تطورت معالم القياس والإيصال تطورت معها طبيعة المحاسبة.

ولقد أدى هذا الإختلاف إلى إختلاف في تحديد طبيعة ودور المحاسبة كونها خدمة متطورة تتطور وفق تطور حاجات المجتمع أو علم قائم ويتطور بذاته، وفيما يلي نبذة عن كل رأي من هذه الأراء: [2]

1– المحاسبة سجل تاريخي: ينظر إلى المحاسبة في هذا النطاق على أنها وسيلة تعطي مالك المؤسسة حصرا تاريخيا للأحداث المالية لمؤسسته، وذلك بغرض حماية أصولها وتحديد مسؤولية مديريها. فمخرجات السجلات المحاسبية تمثل دلائل تسمح بمعرفة مدى كفاءة المدراء في الحفاظ على أصول المؤسسة، كما أنها تحدد أطر المسؤولية في إدارة تلك الأصول، ويمكن النظر إلى هذه الفكرة من خلال علاقة المالك بالوكيل وإنجاز كامل بنود إتفاقية الوكالة.

2– المحاسبة كلغة: ينظر إلى المحاسبة على أنها لغة الأعمال، حيث من خلالها تترجم الأحداث المالية للمؤسسة إلى لغة المحاسبين، وعليه فطبيعة المحاسبة هنا كأي لغة أخرى في تحديد مدخلاتها (الأحداث المالية للمؤسسة) وتترجم إلى لغة المحاسبين (القياس المحاسبي)، ثم تترجم إلى لغة المستفيدين (الإيصال أو الإفصاح المحاسبي).

3– المحاسبة معبرة عن الواقع الاقتصادي: يعتمد هذا الرأي على أن المحاسبة ينبغي أن تكون طبيعتها معبرة وموضحة للواقع الإقتصادي للمؤسسة، وأن يكون تركيزها على الحاضر والمستقبل ليس فقط التركيز على الماضي، وعليه ينبغي أن تحل الأفكار الاقتصادية للمفاهيم محل المفاهيم المحاسبية الكلاسيكية، كمفهوم الدخل الاقتصادي ومفهوم صيانة رأس المال، ومفهوم القياس الحالية.

4– المحاسبة كسلعة: وفق هذا المنظور ينظر للمحاسبة على أنها سلعة إقتصادية، وكأي سلعة تخضع لعوامل الطلب والعرض، فكلما كان الطلب من طرف المستفيدين يسعى المحاسبين لتلبية هذا الطلب، لذا يتم التركيز على تحديد حاجات المستفيدين مثل أي منتج لسلعة اقتصادية يتم تحسينها لتلبية الرغبات والحاجات، فالقياس والإيصال المحاسبي هنا يعتمد على حاجات المستفيدين وليس معبرا للواقع الإقتصادي أو لغة أو سجل تاريخي.

[1] – عبد الرحمن بن براهم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية، 2009، ص 38.

[2] - a.r. belkaoui**, accounting theory, (fort worth: the Dryden press),** 3 rd edition , 1993.

5- المحاسبة كنظام معلومات: تقوم المحاسبة بدورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة، حيث تعتبر مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع قصد تشغيل البيانات عن العمليات المالية الحادثة في المؤسسة من أجل إنتاج معلومات مالية[1].

ثانيا- وظائف المحاسبة: تؤدي المحاسبة جملة من الوظائف يمكن حصرها فيما يلي: [2]

- تسجيل الأحداث الاقتصادية للمؤسسة من واقع المستندات المؤيدة لها.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين: أصول وخصوم المؤسسة، مديونيتها ودائنيتها، مصروفاتها وإيراداتها.
- إستخراج نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المحاسبية وتحديد النتيجة من ربح أو خسارة.
- بيان المركز المالي.
- عرض النتائج وتفسيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما.
- توصيل نتائج القياس في نهاية كل فترة إلى المستفيدين منها من خلال القوائم المالية.

فالمحاسبة تقوم بعدة وظائف، ويمكن حصر هذه الوظائف في وظيفتين رئيسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الإيصال المحاسبي، وكليهما تتضمن عدة أهداف تسعى لتحقيقها، وتشمل هذه الأهداف ما يلي:

1- وظيفة القياس: وتتمثل أهداف المحاسبة فيما يخص وظيفة القياس المحاسبي مايلي:[3]

1-1- قياس الموارد والممتلكات: أي معرفة وتحديد قيمتها في لحظة زمنية معينة، وتتمثل موارد المؤسسات في جميع ممتلكاتها، وتسمى هذه الموارد في المحاسبة بالأصول.

1-2-قياس الخصوم: وتتضمن قياس الالتزامات التي هي على عاتق المؤسسة بخلاف ملاكها، والتي يطلق عليها بالخصوم، وكذلك حقوق الملاك المتمثلة في إستثماراتهم المباشرة وغير المباشرة في موارد المؤسسة.

1-3-قياس التغيرات في الموارد والحقوق: يترتب على مزاولة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي استخدام مواردها المتاحة لها مما يؤدي إلى تغيرات في قيمتها من فترة زمنية إلى أخرى، وهي بذلك تستبدل موردا اقتصاديا بآخر، أو الالتزام بسداد القيمة في وقت لاحق، ويترتب على ذلك تغيرات في تشكيلة الموارد والإلتزامات وحقوق الملكية وفي قيمتها.

1-4-تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة: أي أن القياس المحاسبي للتغيرات التي تحدث على الموارد والحقوق ينبغي تخصيصها لفترات زمنية معينة، من أجل قياس كفاءة الأداء ونتائج الأعمال خلال الفترة.

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007، ص ص 19-20.

[2]- أحمد مخادمة، مجدي زريقات، **أصول المحاسبة المالية**، دار الشروق، عمان، الأردن، 2002، ص18.

[3]- وابل بن علي الوابل ، **أسس المحاسبة**، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2001، ص ص 16-17.

1-5- التعبير عن العمليات في صورة نقدية: نظرا لعدم إمكانية تجميع الأشياء غير المتجانسة للتجميع الرياضي، تستخدم النقود كمعيار موحد للتعبير عن الأشياء غير المتجانسة في شكل وحدات قياس متجانسة.

2- وظيفة الإيصال المحاسبي: تبدأ هذه الوظيفة حين تنتهي وظيفة القياس، وترتكز على الأركان التالية: [1]

2-1- موضوع الإيصال: وهي موارد المؤسسة، وما يحدث فيها من تغييرات ويتم التعبير عن هذا الموضوع بقياس القيمة الاقتصادية لتلك الموارد.

2-2-المرسل: تكون الإدارة مسؤولة على إعداد القوائم المالية والتقارير التي تحتوي على هذه المعلومات في صورة تلخيصية تجميعية، والمدقق الخارجي هو المسؤول عن التحقق من مصداقية هذه المعلومات.

2-3- الرسالة: وهي مجموعة التقارير والقوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات وتقارير محاسبية.

2-4- القناة: هي أي وسيلة يتم بها نقل المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للمستفيدين منها.

2-5- المستقبل: هو كل من يستفيد من المعلومات التي تتضمنها الرسالة، وتتعدد فئات المستفيدين في نموذج الاتصال المحاسبي.

المطلب الثاني: أسباب وأهداف تبني النظام المحاسبي المالي

ظهرت الحاجة في الجزائر لنظام محاسبي مالي جديد نظرا لتوجهات البلد وقصور المخطط المحاسبي الوطني على مواكبة هذه التوجهات والتطورات، وهذا ما أدى لإصلاح محاسبي أثمر بتبني النظام المحاسبي المالي (scf) بموجب القانون رقم 07-11. إذ يعتبر هذا النظام مستمد من معايير المحاسبة الدولية ما من شأنه توحيد الممارسات المحاسبية في الجزائر مع الممارسات المحاسبية الدولية وتحقيق الأهداف المرجوة من المحاسبي المحاسبي في الجزائر.

الفرع الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

جاء الإصلاح المحاسبي في الجزائر نتيجة لعدة دوافع وأسباب خارجية وداخلية، ويمكن تلخيص أهم دوافع وأسباب تبني النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [2]

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية يمكن إعتباره كإستجابة لمتطلبات وشروط الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وتوطيد العلاقة والشراكة مع الإتحاد الأوروبي.
- ضغوطات وتوصيات الهيئات والمنظمات الدولية (المنظمة العالمية للتجارة، البنك الدولي، صندوق النقد الدولي) من أجل الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- إشتراط الأسواق المالية على الدول النامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تسعى للإستفادة من خبراتها. [1]

---

[1]- محمد سمير الصبان وآخرون، **أصول القياس والإيصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص135.

[2]- غنية بن حركو ، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة-**، مجلة دراسات إقتصادية، العدد رقم 04، المجلد01، جوان 2017، الجزائر، ص 03.

- المساعدة على تقديم معلومات دقيقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- التقليل من الأخطار الناجمة عن التلاعبات والثغرات، حيث أن النظام المحاسبي المالي يؤكد على الإفصاح عن المبادئ والقواعد المعتمد عليها في التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية.[2]
- تبني مختلف دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بموضوعات تخص المحاسبة الدولية عامة، والمواضيع المتعلقة خاصة بالقياس والعرض والإفصاح.
- العولمة وما تقتضيه من تغييرات جذرية في المحاسبة، وذلك قصد مواكبة التطورات الإقتصادية الدولية في إطار معايير محاسبية دولية، وبالتالي إرتباط المحاسبة بالتوجه الإقتصادي الجديد.[3]

كذلك توجد عدة أسباب داخلية دفعت بالجزائر لتبني النظام المحاسبي المالي، ويمكن ذكرها فيما يلي:

- تغير أدوار الدولة في الإقتصاد الوطني من طرف فعال إلى منظم، نتيجة للتحول من النظام الإقتصادي الإشتراكي إلى إقتصاد السوق، وعدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني للتوجه الإقتصادي الجديد.[4]
- الصبغة القانونية والجبائية الطاغية على المخطط المحاسبي الوطني بشكل كبير، وبالتالي أصبح لا يخدم مصالح المؤسسة بقدر ما يخدم مصالح الدولة.[5]
- أصبحت المؤسسات بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني تستخدم مبدأ "الحيطة والحذر" بشكل مفرط عوض مبدأ الصورة الوفية، مما أدى للإستخدام المفرط وغير العقلاني للمؤونات.[6]
- غياب إطار مفاهيمي للمخطط المحاسبي الوطني الذي يمكن أن يخفض من البدائل والحلول المقدمة من طرف المهنيين فيما يخص نفس الإشكالية أو التساؤل[7] .

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد– الإطار النظري–**، ط01، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص99.

[2]- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS–IFRS) في الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جانفي 2009، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص 295.

[3]- مراد ناصر، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني– دراسة مقارنة–**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب–تطبيقات وآفاق يومي 17–18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، ص ص 06–07.

[4]- مسعود درواسي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[5]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 99.

[6]- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد– دروس هادفة وتطبيقات محلولة–**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010،.. ص 11.

[7]- السعيدي عياد، **أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرار التمويل في المؤسسة الإقتصادية– دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب السكائن والصنابير سطيف**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014، ص 09.

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [1]

- يسمح بتقديم معلومة مالية دقيقة تعبر عن الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، وتوضيح المبادئ المحاسبية المتبعة عند التسجيل المحاسبي والتقييم وإعداد القوائم المالية، مما يقلص من التلاعبات.
- يخدم ويستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- يسهل فهم المعلومات مما يحسن من جودة تسيير المؤسسة وعملية إتخاذ القرار.
- يساعد على التحكم في التكاليف وضبطها مما يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة ويشجع الإستثمار.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يدعم شفافية الحسابات والمصداقية في الوضعية المالية للمؤسسة.
- يتوافق مع الأنظمة المحاسبية لمختلف دول العالم، مما يسهل من عملية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسات أخرى داخل وخارج البلد.
- يعتمد على عدة بدائل وطرق في قياس وتقييم أصول المؤسسة كالقيمة العادلة، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتقديم معلومات مالية تعكس الواقع.
- يسهل من عملية مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة، مما يضفي الشفافية حول وضعية المؤسسات ويساعد على اتخاذ قرارات رشيدة.
- يقترح حلولا تقنية لتسجيل العمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، كالقرض الإيجاري.
- يسمح بالإنتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للواقع الإقتصادي على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة.
- يتوافق مع التقنيات والبرامج المعلوماتية التي تسجل البيانات المحاسبية وتعد القوائم المالية وتعرضها بأقل جهد وتكلفة.
- تحسين تسيير القروض البنكية من خلال توفير معلومات مالية للبنوك تكون عاكسة لوضعية المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.[2]
- يساعد على جلب مصادر تمويلية للمؤسسات، حيث أن تقديم معلومات ذات جودة يجذب رؤوس أموال ومستثمرين محليين وأجانب قصد الإستثمار في المؤسسة.[3]

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 111-112.

[2]- آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014، ص244..

[3]- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، **واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي- العوائق والرهانات-**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS- IFRS يومي 13-14 جانفي 2013، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، ص ص 12-13.

الفرع الثالث: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق عدة أهداف، ويمكن حصر أهم هذه الأهداف فيما يلي:

- تطوير النظام المحاسبي الجزائري وجعله أكثر توافقا مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- يساعد على زيادة مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أفضل الآليات المحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.[1]
- جذب المستثمرين الأجانب للإستثمار في الجزائر وتجنيبهم مشاكل إختلاف الطرق المحاسبية.
- يساهم في إعداد إحصائيات وحسابات اقتصادية وطنية دقيقية لقطاع المؤسسات من خلال المعلومات المقدمة على مستوى المؤسسات والتي تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- تحقيق الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس وقواعد حوكمة الشركات.[2]
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة سواء لنفس المؤسسة خلال سنوات مختلفة، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو القطاع سواء داخل أو خارج الجزائر.[3]
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء، التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات، إضافة إلى حركة التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والخارجة.[4]
- تسهيل فهم المعلومات من أجل ترشيد عمليات اتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- يسمح بالتسجيل المحاسبي بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.[5]
- تسهيل فهم المعلومات من أجل ترشيد عمليات إتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

---

[1] – علي سماي، خلف الله بن يوسف، **تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية– دراسة إستطلاعية على بعض المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد2، جامعة غرداية، الجزائر، 2016، ص 389.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 118-119.

[3] Samir Merouani,**le projet du nouveau sustéme comptable algérien,anticiper et préparer le passage du pcn 1975 aux normes IFRS**,mémoire de magistère en siences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007, p94.

[4] – كمال رزيق، هرارشي طارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسات وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 04.

[5] – عاشور كتوش ، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS-IFRS) في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 293.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي بين المزايا وتحديات التطبيق

يعود تطبيق النظام المحاسبي المالي بالعديد من المزايا بالنظر للإضافة النوعية المنتظرة من تطبيقه، غير أن تطبيقه يتطلب توفر جملة من الشروط لضمان نجاحه خاصة في ظل العديد من التحديات التي تواجهه.

الفرع الأول: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

يحقق تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من المزايا والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- تحسين جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال تقديمه لمعلومات مفهومة وموثوقة وقابلة للمقارنة دوليا.
- يسهل عملية دخول المؤسسات إلى الأسواق المالية الدولية، بإعتبار أن النظام المحاسبي متوافق مع معايير المحاسبة الدولية ما يسهل من التوحيد المحاسبي الدولي للمؤسسات ودخولها إلى الأسواق المالية الدولية.
- يساهم في رفع تنافسية المؤسسات، كون هذا النظام يعتمد على الإفصاح والشفافية في توفير المعلومات، وبالتالي يجعل المؤسسة تضاعف مجهوداتها لتحسن وضعيتها المالية وأدائها لتقدم معلومات تجذب المستثمرين قصد إختيارها والإستثمار فيها.
- تعزيز الشفافية والإفصاح بالقوائم المالية، مما يبسط فهم القوائم المالية لدى المستثمرين الأجانب وإتخاذهم للقرارات المناسبة. كما يسهل المراقبة الداخلية والتدقيق الخارجي للمؤسسة.
- يحسن ويؤهل مهنة المحاسبة الجزائرية للعمل في الأسواق الدولية، حيث يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق الدولية، ويعمل على تطوير مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في المدارس والجامعات.
- يساهم في تنشيط وتفعيل دور البورصة، حيث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساعد على تفعيل دور بورصة الجزائر وزيادة دورها في الإقتصاد الوطني.
- يساعد المؤسسات على تحسين تنظيمها الداخلي وإتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- تحسين المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.

الفرع الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

ان المؤسسات الإقتصادية الجزائرية خاصة والاقتصاد الوطني عامة يعيشون واقعا ربما يكون عائقا أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولعل أهم هذه التحديات التي تواجه تطبيق النظام المجاسبي المالي نجد ما يلي:[2]

- صعوبة التخلي عن النظام القديم كونه تأصل وتجذر في المؤسسات الإقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء الأكاديميين لعدة سنوات، كما أن العديد منهم لايعرفون الكثير عن النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية.

[1] – عاشور كتوش، عبد القادر بكيحل، **المعايير المحاسبية الدولية(IAS-IFRS) بين مزايا وصعوبات التطبيق– دراسة حالة الجزائر–**، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 15، جانفي 2016، ص ص 66-67.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 121-122.

- عدم إستعداد العديد من المؤسسات الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد من معايير المحاسبة الدولية.[1]
- إفتقار الجزائر لسوق مالي نشط يتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة غير ممكنا في بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط إعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي.
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي مع إجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى كتسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الإهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر.
- غياب نظام معلومات للإقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشفافية والوضوح، فالتقييم والقياس وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا وقلة في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية.[2]
- عدم وجود رؤية إستراتيجية وتخطيط سليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.[3]

المطلب الرابع: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، لتأتي بعده عدة مراسيم تنفيذية وقرارات وتعليمات عبارة عن قواعد أساسية لتطبيق هذا النظام.

الفرع الأول: القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

هدف هذا القانون لتحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.[4] واشتمل القانون على سبعة فصول، ويمكن ذكر هذه الفصول في الجدول التالي:

[1]- كمال رزيق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2]- عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية-دراسة حالة ولاية بسكرة-**، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد01، جامعة قصادي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 90.

[3]- أبحري سفيان، آيت محمد مراد، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"تحديات وأهداف"**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 13-14-15 أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 08.

[4]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 01، ص03 .

الجدول رقم (01-01): فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25 -11-2007

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	* تعريف المحاسبة المالية * مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي * الإستثناءات من مجال التطبيق	المادة 02 المادة 03 المادة 04 المادة 05
الفصل الثاني	الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية	* الإطار التصوري للمحاسبة المالية * المعايير المحاسبية * المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عامة * مدونة الحسابات	المادة 06 المادة 07 المادة 08 المادة 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	* العمليات الإلزامية، وثائق الإثبات ودفاتر المحاسبة. * إجراءات وضع تنظيم محاسبي. * مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية. * إحترام مبدأ القيد المزدوج والتسلسل الزمني في تسجيل العمليات. * يرقم ويؤشر الدفتر اليومي ودفتر الجرد من قبل رئيس المحكمة. * كيفية مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي.	المادة 10 المادة 11 المادة 12 المادة 13 المادة 14 المادة 15 المادة 16 المادة 17 المادة 18 المادة 19 المادة 20 المادة 21 المادة 22 المادة 23 المادة 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	* مكونات ومحتوى الكشوف المالية * كيفية عرض وإعداد الكشوف المالية	المادة 25 المادة 26 المادة 27

		* هدف الكشوف المالية * مدة السنة المالية المحاسبية	المادة 28 المادة 29 المادة 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	* هدف دمج الحسابات * شروط وكيفيات وطرق وإجراءات لإعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	المادة 31 المادة32 المادة 33 المادة 34 المادة 35 المادة 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	* عرض تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية. * شروط التغيير في الطرق المحاسبية. * تحديد كيفيات تغيير التقدير والطرق المحاسبية.	المادة 37 المادة 38 المادة 39 المادة 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	* تحديد تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ. * إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة. * نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية.	المادة 41 المادة 42 المادة 43

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على القانون 07-11 المؤرخ في 25 -11-2007، ص ص03-06.

الفرع الثاني: المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 -05-2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5،7،8،9،22،24،25،30،36،40) من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي.[1] وتضمن هذا المرسوم 49 مادة تناول فيها عدة مواضيع كالإطار التصوري للمحاسبة المالية،

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المؤرخ في 26 ماي2008، المتضمن **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، ، المواد من 01 إلى 43، ص ص 11-15.

الطرق المحاسبية، المعايير المحاسبية، القوائم المالية وعناصرها، مدونة الحسابات،...إلخ، كما تضمن هذا المرسوم أيضا ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية. والتي يمكن ذكرها فيمايلي:

- **المادة رقم 04**: حول تنظيم المحاسبة.
- **المادة رقم 16**: حول تسجيل وتقييم عناصر الأصول، الخصوم، المنتوجات والأعباء في الكشوف المالية.
- **المادة رقم 18**: حول تغليب الواقع الإقتصادي عن المظهر القانوني في إعداد الكشوف المالية.
- **المادة رقم 25**: حول تحديد منتوجات السنة المالية.
- **المادة رقم 26**: حول تحديد أعباء السنة المالية.
- **المادة رقم 30**: حول معايير الأصول، الخصوم، الأعباء، المنتوجات والمعايير ذات الصفة الخاصة.
- **المادة رقم 31**: حول مدونة الحسابات.
- **المادة رقم 33**: حول تحديد محتوى ونموذج وعرض الميزانية.
- **المادة رقم 34**: حول تحديد محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج.
- **المادة رقم 35**: حول تحديد وتدقيق نموذج وعرض جدول سيولة الخزينة.
- **المادة رقم 36**: حول تحديد وتدقيق ونموذج وعرض جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.
- **المادة رقم 37**: حول تحديد نموذج ومحتوى الملحق وكذا الملاحظات الملحقة.
- **المادة رقم 38**: حول السماح بإقفال السنة المالية بتاريخ آخر غير 31 ديسمبر.
- **المادة رقم 41**: حول تحديد كيفيات إعداد وعرض ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.
- **المادة رقم 42**: حول تحديد الإجراءات المحاسبية للتكفل بأثر التغيرات في التقدير والطرق المحاسبية.
- **المادة رقم 43**: حول تحديد الكشوف المالية الواجبة الإعداد من قبل المؤسسات الصغيرة الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

الفرع الثالث: المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. وتضمن هذا المرسوم 26 مادة .[1]

الفرع الرابع: القرار رقم 71 المؤرخ في 26-07-2008

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42، 43) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام

[1]- **المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، المادة 01، ص04.

1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت ما يلي: [1]

- **الباب الأول:** قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات.
- **الباب الثاني:** عرض القوائم المالية
- **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وآليات سيرها.
- **الباب الرابع:** المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

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

الفرع الخامس: القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008

يحدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.[2] فتضمن هذا القرار على أنه بإمكان الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وتتمثل هذه الأسقف فيما يلي: [3]

- **النشاط التجاري:**
  - **رقم الأعمال:** 10 ملايين دينار
  - **عدد المستخدمين:** 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **النشاط الإنتاجي والحرفي:**
  - **رقم الأعمال:** 6 ملايين دينار
  - **عدد المستخدمين:** 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **نشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:**
  - **رقم الأعمال:** 3 ملايين دينار
  - **عدد المستخدمين:** 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

[1] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات** ، المادة01، ص ص03-05.

[2] - بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010،ص ص79-80.

[3] - بلعروسي أحمد التيجاني، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009،، ص 206.

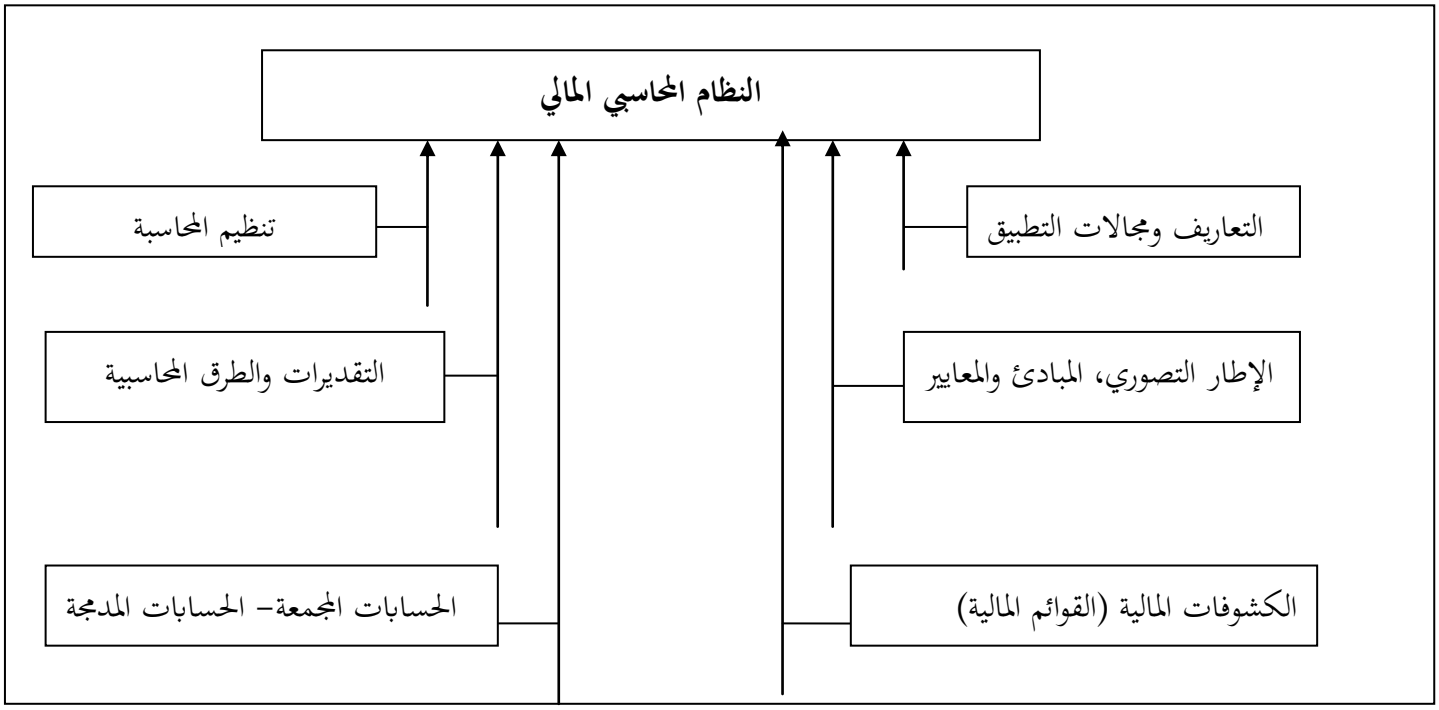
الفرع السادس: التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

صدرت هذه التعليمة عن وزارة المالية، حيث تتضمن الكيفيات والإجراءات الواجب إتباعها وإتخاذها للإنتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وهذا ما أكد عزم وزارة المالية- المجلس الوطني للمحاسبة- على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 01 جانفي 2010، كما أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط الوطني للمحاسبة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.[1]

المطلب الخامس: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يرتكز النظام المحاسبي المالي على عدة أركان رئيسية، ويمكن توضيح هذه الأركان من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية – تجارب، تطبيقات وآفاق يومي 17-18 جانفي 2010، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، ص 13.

[1]- التعليمة الوزارية رقم 02، **المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009.

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. ويعرف الإطار التصوري ما يلي:[1]

- ❖ مجال التطبيق.
- ❖ المبادئ والإتفاقيات المحاسبية.
- ❖ الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

الفرع الأول: مفهوم ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25-11-2007 النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية على أنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية".[2]

ومن خلال هذا التعريف يمكن استنتاج خصائص المحاسبة المالية والتي تتمثل فيمايلي:

- أنها نظام للمعلومة المالية حيث تركز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي.
- يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، أي معلومات قابلة للقياس.
- تسمح بتخزين، تصنيف، تقييم وتسجيل المعلومات المالية.
- تسمح بإعداد وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الوفية للمؤسسة.
- تعكس وضعية خزينة المؤسسة في نهاية السنة المالية.
- تعكس الوضعية المالية وأداء المؤسسة.

وينص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي في مادته الرابعة (4) على المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية، والتي يمكن حصرها فيما يلي: [3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[1] - **القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة 07، ص04.

[2] -**القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة 03، ص03.

[3] - **القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007**، مرجع سبق ذكره، المادة 04، ص03.

كما يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[1]

الفرع الثاني: الفرضيات والمبادئ المحاسبية المعتمدة في تطبيق النظام المحاسبي المالي

يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيات ومبادئ محاسبية يمكن إستعراضها فيمايلي:

أولا– الفرضيات المحاسبية: يتم إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي إعتمادا على الفرضيات التالية:

1– محاسبة الإلتزام (أساس الإستحقاق): تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.[2]

2– إستمرارية النشاط: حيث تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في إستمرارية النشاط تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليها في ضبطها في ملحق.[3]

ثانيا– المبادئ المحاسبية المعتمدة في تطبيق النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي جملة من المبادئ المحاسبية التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية من طرف المؤسسات الملزمة بتطبيق هذا النظام، وذلك من أجل ضمان ملاءمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها، وقد التزم المشرع الجزائري بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) والتي تحظى بالقبول العام على المستوى الدولي من خلال ما جاء به المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[4] . وتتمثل هذه المبادئ فيمايلي:[5]

1– مبدأ وحدة النقد: حيث ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل مؤسسة بإحترام مبدأ (إتفاقية) الوحدة النقدية، ويشكل الدينار الجزائري وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية.

2– مبدأ الأهمية النسبية: جاء في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على ضرورة الإعتماد على مبدأ الأهمية النسبية حيث بمقتضاه:

- يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة.
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.

[1]- **القانون 07–11**، مرجع سبق ذكره، المادة 05، ص03

[2]- **المرسوم التنفيذي رقم 08–156**، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص11.

[3]- **المرسوم التنفيذي رقم 08–156**، مرجع سبق ذكره، المادة 07، ص11.

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[5]- **المرسوم التنفيذي رقم 08–156**، مرجع سبق ذكره، المواد من 09 إلى 19، ص ص12 -13.

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

3- مبدأ الفترة المحاسبية (إستقلالية الدورات): نصت المادتين 12 و13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، كما يجب ربط الحدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حساب السنة المالية ويكون معلوما بين هدا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.

4- مبدأ الحيطة والحذر: نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها. فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، كما يجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

5- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن إنسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ولا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

6- مبدأ التكلفة التاريخية: نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 على تسجيل عناصر الأصول، الخصوم، المنتوجات والأعباء وعرضها في القوائم المالية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

7- مبدأ تطابق الميزانية الإفتتاحية مع سابقتها: نصت المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

8- مبدأ تغليب الواقع المالي والإقتصادي على المظهر القانوني: نصت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن قوائم مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

9- مبدأ الصدق (الصورة الصادقة): نصت المادة 19 من المرسوم التنفيذي على أنه يجب أن تستجيب القوائم المالية بطبيعتها ونوعيتها وتضمن إحترام المبادئ والقواعد المحاسبية بهدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للمؤسسة، وفي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن المؤسسة، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق القوائم المالية.

10- مبدأ عدم المقاصة: نصت المادة 15 من القانون 07-11 على أنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا يبين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صافي.[1]

11- مبدأ القيد المزدوج: نصت المادة 16 من القانون 07-11 على أن الكتابات (التسجيلات) المحاسبية تحرر وتسجل حسب المبدأ المسمى " القيد المزدوج" ويمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.[2]

أما الخصائص النوعية للمعلومة المالية فقد جاءت كمايلي: [3]

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

الفرع الثالث: تنظيم المحاسبة

نص القانون رقم 07-11 على المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية على ضرورة إحترام ما يلي: [4]

- أن تستوفي المحاسبة إلتزامات الإنتظام، المصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- على المؤسسة أن تحدد تحت مسؤولياتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

[1]- **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المادة15، ص04

[2]- **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المادة16، ص04

[3]- **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص 04

[4]- **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المواد من 10 إلى 24، ص ص 04-05

- أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية، وأن تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- أن تخضع أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للمحاسبة المالية للجرد من حيث الكمية والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، حيث يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.
- أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها، حيث تكون هذه الأخيرة مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الورق.
- أن تمسك المؤسسات الخاضعة لقانون 07-11 دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا، ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.
- أن يرقم رئيس محكمة مقر المؤسسة ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد.
- تمسك المؤسسات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات إبتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، كما يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية.

الفرع الرابع: القوائم المالية

نص قانون رقم 07-11 على أن القوائم المالية يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها وكل تغير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، كما يجب أن تضبط هذه القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة مايلي:[1]

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- حساب النتائج (قائمة الدخل).
- جدول سيولة الخزينة (تدفقات الخزينة).
- جدول تغير الأموال الخاصة.

[1]- **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المواد من 25 إلى 27، ص 05

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

الفرع الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث ظهرت الحاجة للحسابات المجمعة عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وذلك قصد الإستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة وتسهيل الشراكة مع الشركات والمؤسسات الأجنبية[1]، أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرفه القانون رقم 07-11 كمايلي:[2]

أن كل مؤسسة يكون مقرها أو نشاطها الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على مؤسسة أو عدة مؤسسات أخرى، يعد وينشر سنويا القوائم المالية المدمجة للمجمع المكون لكل هذه المؤسسات، فدمج الحسابات

يهدف إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة المؤسسات على أنها مؤسسة واحدة. ويكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق الأجهزة الإجتماعية للمؤسسة المهيمنة للمجموع المدمج والتي تدعى المؤسسة المدمجة، ويخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

الفرع السادس: تغييرات التقدير والطرق المحاسبية

ينص النظام المحاسبي المالي فيما يخص هذه القاعدة على إمكانية منح إستثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:[3]

- **الحالة الأولى:** تغيير مفروض في إطار نص قانوني.
- **الحالة الثانية:** عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية، ويجب أن يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم موثوقية أكثر والحصول عليها. فتغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية، ولايتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية.[4]

---

[1] – مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 06.

[2] – **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المواد من 31 إلى 35، ص 06

[3] – مسعود درواسي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 06.

[4] - **القانون رقم 07-11**، مرجع سبق ذكره، المواد من 37 إلى 39، ص06

المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية

لا تعتبر القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة، باعتبارها الوسيلة التي يتم بموجبها تقديم صورة مختصرة عن الأداء والمركز المالي لأي مؤسسة إقتصادية لجميع الأطراف المهتمة.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

تعد القوائم المالية الأساس الذي يرتكز عليه المحاسب في تسيير حسابات المؤسسة، كما تعد الناتج النهائي للممارسة المحاسبية والتي من خلالها يمكن إتخاذ مختلف القرارات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تعرف القوائم المالية بأنها " النتائج المتوصل إليها من النظام المحاسبي، ويتم إعدادها للفئات المهتمة بالمؤسسة، كالمالكين، الدائنين، المستثمرين، الهيئات الحكومية كإدارة الضرائب، والمؤسسات المالية المقرضة وغيرها".[1]

تعرف كذلك على أنها " العرض الهيكلي ذات الطابع المالي للمركز المالي للمؤسسة وما أنجزته من معاملات، قصد تقديم معلومات عن المركز المالي، نتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد مستخدمي القوائم المالية في إتخاد القرار، كما تظهر نتائج إستخدام الإدارة للموارد المتاحة لها".[2]

تعرف كذلك بأنها " مجموعة متكاملة من الحسابات تشمل: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة حقوق الملكية، إضافة إلى الملاحق، تهدف لتوفير معلومات عن الوضعية والأداء المالي للمؤسسة من أجل المساعدة على إتخاذ مختلف القرارات". [3]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريفا شاملا للقوائم المالية، حيث تعتبر مجموعة من الوثائق المحاسبية التي يتم فيها تقديم معلومات محاسبية لمختلف مستعمليها، حيث تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الثاني: الغرض من القوائم المالية

يختلف الغرض أو الهدف من القوائم المالية على حسب الأطراف المستخدمة لها، حيث تستخدمها الأطراف الداخلية لخدمة أغراض المحاسبة الإدارية، وهي استخدامات محددة ومعروفة، حيث تحتاج الإدارة للقوائم المالية للحصول على المعلومات الكافية وفي الوقت اللازم. أما فيما يخص الأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية، فإن بعضهم تكون لهم إحتياجات متخصصة من المعلومات وفي نفس الوقت لديهم القدرة على الحصول عليها نظرا لسلطتهم وطبقا لإحتياجاتهم كإدارة الضرائب، المؤسسات المالية والبنوك التي تقدم قروضا وتسهيلات إئتمانية

---

[1] – هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية– القياس والإعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية–**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 76.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص77 -78.

[3] - Pascal Barneto, Normes IAS-IFRS, **application aux etats financiers**, 2 ème édition, dunod, paris, France, 2006, p261.

للمؤسسة، النقابات العمالية...، أما عن المجموعة الأخيرة من مستخدمي القوائم المالية فهي تلك المجموعة من المستخدمين الخارجيين التي لا تتوافر لها السلطة لكي تملي إحتياجاتها من المعلومات على إدارة المؤسسة.[1]

الفرع الثالث: الفرق بين التقارير المالية والقوائم المالية

إن مخرجات المحاسبة المالية لا تقتصر على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية فقط، فالتقارير المالية هي مصطلح أوسع وأشمل ولا يتضمن فقط القوائم المالية ولكن كل الوسائل المستخدمة في توصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة بالمحاسبة المالية، حيث يمكن اعتبارها من الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم إستخراجها من النظام المحاسبي، فمن خلالها تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى مختلف الأطراف، كونها لاتضبطها قواعد صارمة مثل تلك التي تضبط القوائم المالية، كذلك نظرا لتنوع وتعدد المعلومات في مختلف الموضوعات،[2] وبالتالي فإن التقارير المالية أشمل من القوائم المالية بإعتبارها تضم هذه الأخيرة إضافة إلى المعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما تحتوي التقارير على تقارير ونشرات مجلس الإدارة، تقرير المدقق الخارجي للحسابات، الإيضاحات المكملة للقوائم المالية، إضافة إلى التنبؤات ومدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الإجتماعية من خلال إحترام الأبعاد البيئية والإجتماعية في نشاطها الإقتصادي.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف والعوامل المؤثرة القوائم المالية

تحظى القوائم المالية بأهمية بالغة لدى مستخدميها، حيث تمثل المصدر الرئيسي الذي يتم من خلاله تقديم المعلومات المحاسبية وتزويدهم بها لإتخاد مختلف القرارات الإقتصادية، وتكمن أهمية القوائم المالية في الأهداف التي تسعى إلى تحيقها، وذلك من خلال عدة وظائف لها.

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، إذ تسمح بتقديم المعلومات التي تتضمنها نتائج النشاط والمركز المالي، ومن خلالها يتم التعرف على التغيرات والتطورات التي تحدث في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لمختلف أنشطة المؤسسة، وتعد القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، كونها ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها في أصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، لذا فإن الفهم

[1]- عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 157.

[2]- عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص05-06.

الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بين هذه القوائم، فقائمة الدخل تعد ضرورية لإعداد قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.[1]

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

يمكن تقسيم أهداف القوائم المالية إلى أهداف عامة وأهداف تفصيلية، ويمكن ذكر ذلك فيمايلي:

أولا– الأهداف الاجمالية: تتمثل الأهداف الاجمالية للقوائم المالية فيما يلي: [2]

- توفير معلومات يفترض أن تكون مفيدة لجميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية لمساعدتهم في إتخاد مختلف القرارات الإستثمارية والإئتمانية وغيرها من القرارات الإقتصادية الرشيدة.
- توفير معلومات تساعد الأطراف المعنية(الذين لهم مصلحة في أمور المؤسسة) من القيام بتقييم مبالغ وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.
- تقديم معلومات خاصة بالموارد الإقتصادية، أي أصول وخصوم المؤسسة المرتبطة بهذه الموارد والتغيرات التي حصلت فيها.
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المتعددة من أجل القيام بعملية المقارنة والتنبؤ وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة (أي قياس الأداء التشغيلي للمؤسسة).
- تقديم معلومات عن مختلف مصادر النقدية (من الأنشطة التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وأوجه إستخدامها.
- تقديم معلومات تساعد على معرفة مدى قدرة الإدارة في إستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة بفاعلية من أجل التوصل لتحقيق أهداف المؤسسة.
- تقديم معلومات حقيقية وتفسيرية حول العمليات والأحداث التي تفيد في أغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الإيرادية للمؤسسة من خلال الملاحق والجداول المرفقة بالقوائم المالية والتي عادة تتضمن تفسيرات تساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم المعلومات والبيانات المالية المقدمة فيها.

ثانيا– الأهداف التفصيلية: يمكن تلخيص الأهداف التفصيلية للقوائم المالية فيما يلي: [3]

- تقديم معلومات عن الربحية على أساس الإستحقاق، حيث توفر القوائم المالية المعلومات التي تستخدم في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها، ويعتمد ذلك على مقاييس الربح الدوري ومكوناته.
- توفير معلومات خاصة لتقدير السيولة، المرونة واليسر المالي، وذلك من خلال نتائج الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ممايفيد في تحويل مصادر الأموال والإستخدامات إنطلاقا من القوائم المالية.

---

[1]– طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وإنعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص17.

[2]– طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

[3]- عثمان مداحي، **أهداف القوائم المالية**، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد07، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2012، ص55.

- توفير معلومات لتقييم كفاءة الإدارة، فالقوائم المالية تقدم معلومات تساعد في تقييم مدى مقدرة الإدارة في القيام بمسؤولياتها وإمكانية قياس كفاءة أدائها في المحافظة على موارد المؤسسة وتسييرها.

الفرع الثالث: وظائف القوائم المالية

تتمثل الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية في تقديم المعلومات اللازمة لمستخدميها كالمستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وكل الأطراف المهتمة بها قصد ترشيد عملية إتخاد القرارات التي تتعلق بهم.

فالقوائم المالية لديها عدة وظائف، حيث تستخدم كأساس لإتخاذ مختلف القرارات التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية داخل المؤسسة نفسها وللقدرات الإستثمارية والتمويلية من قبل الأطراف الخارجية للمؤسسة، كذلك للأغراض الضريبية ومتطلبات القوانين والتشريعات المالية، كما أن الدائنين والمقرضين على إختلاف أنواعهم، والمساهمين الحاليين والمتوقعين ونقابات العمال والإقتصاديين والمحللين الماليين والموظفين والعملاء وغيرهم يعتمدون على القوائم المالية التي يفترض أن تتضمن معلومات ذات جودة وتكون ذات موضوعية وملاءمة وتتسم بالصدق والعدالة.[1]

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في القوائم المالية

تتأثر القوائم المالية بعدة عوامل، ويمكن ذكر أهم هذه العوامل فيما يلي: [2]

أولا– أثر المنظمات المهنية: ويتضح ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا، حيث قامت لجنة المبادئ المحاسبية (APB) بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بوضع أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية، وبالإضافة إلى جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي تتضمن إصدار نشرات ومطبوعات وأبحاث في الميدان المحاسبي.

ثانيا– أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية: حيث أن لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية دورا مهما في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة للمؤسسات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، إضافة إلى إلتزام هذه المؤسسات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هذه الهيئة لتدقيقها والتحقق من مدى إحترامها للمبادئ المحاسبية المقبولة.

ثالثا– النظام الإقتصادي القائم: يعتمد النظام الإقتصادي في الدول الصناعية الغربية القائم على النظام المحاسبي لتوفير معلومات محاسبية لمتخذي القرارات الإقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم، بينما يقوم النظام المحاسبي في الدول ذات الإقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسؤولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى الوطني.

---

[1]- أبو النصار الخلاليلة، دهمش، **مبادئ المحاسبة– الأصول العلمية والعملية–**، الجزء الأول، الجامعة الأردنية، 1999، ص 44.

[2]– سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد – دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب – بسكرة–**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص ص 78–79.

رابعا– التضخم وإرتفاع الأسعار: حيث أن إنخفاض القدرة الشرائية للنقود في العديد من الدول أدى إلى إعادة النظر في القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في تلك الدول، وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الإنخفاض المستمر في قيمة العملة، وهذا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 29 " التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع".

خامسا– أثر تدخل الدولة: تتدخل الدولة بشكل رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي والمعلومات الواردة في القوائم المالية، وذلك باعتبار أن مختلف الهيئات سواء الضريبية أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها تقوم بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها حد أدنى من الأرباح والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المقبولة.

المطلب الثالث: جودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية

غالبا ما تسمى المحاسبة بلغة الأعمال، حيث تقوم بتوصيل المعلومات عن مؤسسة معينة في القوائم المالية إلى أطراف متعددة بهدف إتخاذ قرارات اقتصادية مختلفة، لذلك فإن إختلاف أنواع قرارات المستخدمين أدى إلى تقسيم المستخدمين إلى مجموعتين: مجموعة المستخدمين الداخليين ومجموعة المستخدمين الخارجيين.[1] وقبل التطرق إلى مستخدمي القوائم المالية سنتطرق لجودة المعلومة المحاسبية وجودة القوائم المالية.

الفرع الأول: جودة المعلومة المحاسبية

تسعى المؤسسات الإقتصادية لتوفير معلومات محاسبية ذات جودة قصد تمكين مختلف مستخدميها من إتخاذ قرارات رشيدة، فالمعلومة المحاسبة ينبغي أن تتميز بمجموعة من الخصائص النوعية قصد تلبية رغبات وإحتياجات الأطراف المستخدمة لها.

أولا– مفهوم المعلومة المحاسبية

عموما الهدف الرئيسي للمحاسبة هو إنتاج وتوفير معلومات محاسبية في قوائم مالية، فالمعلومات المحاسبية المقدمة يجب أن تتميز بالموضوعية، الدقة، الموثوقية، بالإضافة إلى التوقيت المناسب، وهذا حتى يمكن لها أن تحقق أكبر منفعة ممكنة لمستخدميها وتساعدهم في عملية إتخاذ القرار.

1– تعريف المعلومة المحاسبية

تعرف المعلومة المحاسبية بأنها "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي تعالج ويقرر عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية والداخلية".[2]

---

[1] – رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، الأردن، 2004، ص26.

[2] – حامدي علي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص ص 90-91.

كما تعرف على أنها "المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع إقتصادية فعلية، مما يؤكد أنها تزيد من فرص مستخدميها في إتخاذ القرارات الصائبة ".[1]

كما تعرف على أنها " البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرار ".[2] فالمعلومة المحاسبية تهدف لمساعدة مختلف مستخدميها وتسهيل مهمتهم في إتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالمؤسسات.[3]

ويمكن إعطائها تعريفا شاملا على أنها "البيانات التي تمت معالجتها لتصبح أكثر نفعا في المستقبل، وتكون أكثر إفادة في عملية إتخاذ القرارات الصائبة ".

2- شروط المعلومات المحاسبية

ليس من الضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بعد القيام بالعمليات التشغيلية عليها بل يقترن ذلك بتحقيق شرطين مهمين (أو أحدهما على الأقل) عند إستخدامها من قبل صانع القرار وهما:[4]

- أن المعلومات الناتجة يجب أن تخفض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وتقلل البدائل المتاحة أمامه.
- أن المعلومات الناتجة ينبغي أن تعزز من معرفة صانع القرار وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، أما في حالة عدم تحقق ذلك، فلا يمكن أن نعتبر مخرجات العمليات التشغيلية بمثابة معلومات، بل يمكن إعتبارها " بيانات مرتبة " يمكن إستخدامها كمدخلات في النظام من جديد .

ثانيا – جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي ينبغي أن تتمتع بها المعلومة المحاسبية، أي مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التضليل وأن تعد في إطار مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من إستخدامها.[5] ومن الصعب تحديد مفهوم لجودة المعلومات المحاسبية نظرا لتعدد وجهات النظر وأهداف مستخدمي المعلومات، غير أنه يمكن تحديد بعض المعايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية والتي يمكن ذكرها فيما يلي: [6]

---

[1]- صلاح الدين عبد المنعم، **إقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 23.

[2]- محمد يوسف حفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص10.

[3] - Islam Khelifa, Nesrine Boudour, **Le scf et la qualité de l' information financiére : Etat des lieux et perspectives**, Revue le manager, n : 07, Ecole supérieure de gestion et déconomie numérique, Koléa, 2018, pp20-21.

[4]- حامدي علي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[5]- نوال صبايحي ، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، ص 7

[6]- مؤيد الفضل، عبد النصر نور، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص ص: 305-306.

1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بمدى دقتها، أي بمدى تمثيل المعلومات للماضي، الحاضر، المستقبل، فكلما زادت دقتها زادت جودتها في التعبير عن الحقائق التاريخية والتوقعات المستقبلية.

2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تتمثل منفعة المعلومة المحاسبية في صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن أن تأخذ المنفعة إحدى الأشكال التالية:

2-1- المنفعة الشكلية: ويقصد بها أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

2-2- المنفعة الزمنية: وتعني إرتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، وعليه فالإتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يزيد من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

2-3- المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني إرتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح إنحرافات هذه النتائج.

3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات: يقصد بالفاعلية مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد معينة، ويمكن تعريف جودة المعلومات من منظور الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال إستخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي تستخدم معلومات الماضي والحاضر في التوقع بأحداث ونتائج المستقبل، والمؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد عند إستخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو الإختيار بين بدائل القرارات الإدارية.

5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل إستخدام ممكن للموارد، ويمكن تطبيق ذلك على نظم المعلومات من خلال تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة.

الفرع الثاني: جودة القوائم المالية

جاء في الفكر المحاسبي عدة مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

أولا- مدخل جودة المحاسبة: هو مفهوم جد واسع حيث تم إعتبار جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة.

ثانيا- مدخل الخصائص النوعية: وفقا لهذا المدخل تعتبر القوائم المالية ذات جودة إذا كانت المعلومات الواردة فيها تتمتع بالخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة لمستخدميها في ترشيد قراراتهم الإقتصادية المختلفة.

[1]- أمينة حفاصة، عباس فرحات، **جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية ifrs/ ias – دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة scaek–**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11، العدد02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص ص 88-89.

ثالثا– مدخل جودة المعايير المحاسبية: تختلف جودة المعلومات المحاسبية بإختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، حيث تتمثل جودة هذه الأخيرة في قدرتها على تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية وأن تحسن في الممارسات العملية.

فمما سبق يتضح لنا عدم وجود إتفاق لمدخل موحد يعتمد عليه للحكم على جودة القوائم المالية في ظل تنوع المداخل وإختلاف وجهات النظر، غير أن المدخل الأكثر شيوعا هو مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، حيث توجد خصائص نوعية أساسية وأخرى ثانوية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا– الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المحاسبية فيما يلي:

1– الملاءمة: تكون المعلومة ملائمة إذا ساهمت في عملية إتخاد القرار المناسب، أي تكون لديها علاقة بالموضوع المراد إتخاد قرار بشأنه [1]. وتتحقق خاصية الملاءمة من خلال تحقق الخصائص المكونة لها وهي: [2]

1–1– القيمة التنبؤية: تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية إذا كانت تعتبر كمدخلات تساعد مستخدميها في توقع الأحداث والنتائج المستقبلية.

1–2– القيمة التأكيدية (التغذية العكسية): تكون المعلومة ذات قيمة تأكيدية إذا كانت لها دورا مهما في تأكيد أو تغيير التوقعات الأولية لمتخذ القرار.

1–3– الوقتية: قصد الإستفادة من المعلومات المحاسبية يجب أن تقدم في الوقت المناسب، فالمعلومة المتأخرة ليس لها قيمة في عملية إتخاذ القرار، كما ينبغي أن تكون هذه المعلومات حديثة.

2– الموثوقية: يقصد بها أن تكون المعلومات صادقة، كما يجب أن تخلوا من التحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها،[3] وحتى يمكن الإعتماد عليها يجب أن تتكون من الخصائص الفرعية التالية: [4]

2–1– الصدق في التعبير عن الظواهر (التمثيل): ويقصد بها صدق تمثيل المضمون وليس الشكل فقط، ومن ناحية أخرى لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة. وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

2–1–1– تحيز في عملية القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.

2–1–2– تحيز القائم بعملية القياس: وهنا نجد تحيز القائم بالقياس سواء كان مقصودا أو غير مقصودا.

---

[1]– ستيفن أ موسكوف ومارك ج سيكمن، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة أحمد أحمد حامد حجاج، **تصميم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات**، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 26.

[2]- أمينة حفاصة، عباس فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 89.

[3]– خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير الدولية 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص52.

[4]– عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 201–203.

2-2- إمكانية التحقق من المعلومات: ويعني الموضوعية التي يجب أن توجد في أي قياس علمي، فخاصية القابلية للإثبات والتحقق هي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين بإستخدام أساليب معينة يستطيع أن يتحصل عليها شخص آخر لو إستخدام نفس الأساليب وإمكانية التثبت من المعلومات، فهذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها لا تضمن لنا أن الطريقة المستخدمة في القياس هي الصحيحة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية بصدق.

2-3- حيادية المعلومات (عدم التحيز): ويقصد بحيادية المعلومات تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بغرض التوصل إلى نتائج مسبقة أو قصد التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن تنظيم السياسة المحاسبية وبصفة خاصة وضع معايير المحاسبة.
- مستوى المسؤولية عن إعداد التقارير المالية.

ثانيا- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المحاسبية

تتمثل الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المحاسبية فيما يلي:

1- القابلية للفهم: إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على جودة المعلومة والإستفادة منها، ويعتمد ذلك على مؤشرين هما:[1]

1-1- درجة الوضوح والبساطة: البساطة لا تعني التخلي عن المضمون والإهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير تهدف لتسهيل فهم الشخص، كون أن التعقيد يؤدي لعدم نجاح المعلومات في إيصال مضمونها، وبالتالي إنعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها لأحداث المؤسسة ويتم الإفصاح عنها بشكل يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

1-2- مستوى الفهم لدى مستخدمي المعلومات: يوضح هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات من فهمها دون الحاجة لمجهودات خاصة، وكذلك يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة بطبيعة المعلومات. فمستوى فهم المعلومات يقف على بساطتها ومستوى فهم المستخدمين لها حتى يمكن الإستفادة منها.

2- القابلية للمقارنة: يقصد بها إمكانية إجراء المقارنة بين معلومات محاسبية لعدة فترات لنفس المؤسسة، كما يمكن إجراؤها بين معلومات محاسبية لعدة مؤسسات مماثلة، وكلما كانت للمعلومات المحاسبية قابلية للمقارنة تعززت منفعتها بالنسبة للمستفيدين منها، مع الإشارة إلى أن هذه الخاصية تتأثر بمبدأ الثبات في الطرق

[1] - محمد فيصل مايدة، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة- دراسة حالة: عينة من المؤسسات،** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص82.

والسياسات المحاسبية المستخدمة، إذ كلما تم الإلتزام بمبدأ الثبات كلما إكتسبت المعلومات المحاسبية القابلية للمقارنة.[1]

3- الثبات: يقصد به الإنتظام في إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية في المؤسسة وعدم تغييرها من فترة محاسبية إلى أخرى دون أن يكون ذلك بقاعدة مطلقة، إذ يمكن تغييرها بشرط وجود ما يبرر ذلك وينتظر منه أن يؤدي للحصول على معلومات ذات جودة أحسن إضافة إلى وجوب الإفصاح عن ذلك في الفترة المحاسبية التي حدث فيها التغيير مع توضيح الآثار المترتبة عن ذلك.

ثالثا- القيود (المحددات) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

لا تعتبر كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها معلومات مفيدة، ذلك لأن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، أي أنه يجب إخضاع الخصائص النوعية في التطبيق العملي لنوعين من الإختبار هما: [2]

1- الأهمية النسبية: الأهمية النسبية هي عبارة عن خاصية حاكمة لكل الخصائص النوعية، ويعتمد تطبيقها على إعتبارات كمية أو نوعية أو على خليط منهما معا، فهناك إرتباط وثيق بين الملاءمة وبين الأهمية النسبية، ذلك لأن المعلومات التي لا ترتبط إرتباطا وتيقا بأهداف القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وبالتالي لا داعي للإفصاح عنها، كذلك هناك إرتباط بين إمكانية الإعتماد على المعلومات (الثقة) وبين إختبار الأهمية، ذلك لأن أخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على أمانة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.

2- إختبار العلاقة بين تكلفة المعلومة المحاسبية والعائد المتوقع منها: إن العلاقة بين تكلفة المعلومة المحاسبية والعائد المتوقع منها يعتبر قيدا رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا ينبغي أن تكلف أكثر من منفعتها.

الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية

يوجد عدة أطراف تستفيد من المعلومات المحاسبية، حيث هناك أطراف داخلية وأطراف خارجية، كما أن الأطراف الخارجية فيها مجموعة لها مصالح مباشرة وأخرى ليس لها مصالح مباشرة، وسنتطرق إلى ذلك فيما يلي:

أولا- الأطراف الداخلية

تشمل هذه المجموعة كل الجهات ومستخدمي القوائم المالية التي يتعلق عملها بإدارة أنشطة المؤسسة وإستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، فالمدراء يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لإستعمالها فيها للتخطيط، التنظيم، إدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين. فتحتاج هذه الفئة المعلومات المحاسبية لتساعدها على اتخاذ القرارات الاقتصادية كمدى حاجة المؤسسة للسيولة النقدية وتحديد التوزيعات على المساهمين ومدى القدرة على التوسع في نشاط المؤسسة ورسم السياسات المستقبلية. بالإضافة إلى

[1]- حامدي علي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 206-209.

حاجة إدارة المؤسسة للتأكد من تحقيق أهدافها طويلة الآجل في تحقيق الربح. كما أن إدارة المؤسسة نظرا لموقعها المتميز عن باقي الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية فيمكنها أن تطلب تقارير تفصيلية من شأنها أن تساعدها في تسيير المؤسسة. وكمثال عن هذه التقارير الداخلية بخلاف القوائم التي تعدها المحاسبة المالية يتم إعدادها بصورة دورية وتكون أكثر تحليلية، كما تتسم المعلومات الخاصة بها بطابع السرية.[1]

ثانيا– الأطراف الخارجية

تتضمن هذه المجموعة الأطراف الذين يهتمون بنتائج إستخدام المؤسسة لمواردها الإقتصادية، ويمكن تقسيم هذه المجموعة إلى فئات لها مصالح مباشرة وفئات لها مصالح غير مباشرة. ويمكن ذكرها فيما يلي:[2]

1– فئات لها مصالح مباشرة: وتتضمن الأطراف التالية:

1–1– المستثمرون: يهتم أصحاب رؤرس الأموال بالقوائم المالية لمعرفة درجة المخاطرة المصاحبة لإستثماراتهم والعائد منها، لذلك فإنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم على إتخاذ قرار الشراء أو الإحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

1–2– العاملون: يهتم العاملون بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بربحية وديمومة المؤسسة، والمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

1–3– النقابات العمالية: تهتم هذه الفئة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة، والأرباح المحققة فيها للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف عملهم وأجورهم.[3]

1–4– المقرضون: تهتم هذه الفئة بالمعلومات المقدمة في القوائم المالية التي تساعدهم على تحديد مدى قدرة المؤسسة على سداد القروض والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

1–5– الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: تهتم هذه الفئة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لمعرفة ما إذا ستدفع لهم المبالغ المستحقة عند الإستحقاق، لهذا يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الإئتماني للمؤسسة.

2– **فئات لها مصالح غير مباشرة:** وتتضمن الأطراف التالية:

2–1– الأجهزة الحكومية: تهتم الحكومة وأجهزتها بتوزيع الموارد، لذا فهم بحاجة لمعلومات قصد تنظيم الأنشطة الإقتصادية وتحديد السياسات الضريبية، واستخدامها كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.

2–2– الزبائن: تفيد المعلومات المحاسبية زبائن المؤسسة في معرفة إمكانية إستمرارهم في التعامل معها، وتوريدهم بالسلع والبضائع أو البحث عن موردين آخرين يوفرون لهم ما يحتاجون من بضاعة بشكل مستمر.[4]

---

[1] - وابل بن علي الوابل، مرجع سبق ذكره، ص10

[2]- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 14.

[3]- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية– الإطار الفكري– التطبيقات العملية–** ، ط 02، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 33.

[4] - وابل بن علي الوابل، مرجع سبق ذكره، ص11

2-3- المحللون الماليون والمخططون الإقتصاديون: تحتاج هذه الفئة المعلومات المحاسبية للقيام بالتحليلات المالية وتقديم الإستشارات لاتخاذ مختلف القرارات، كذلك يحتاج إليها المخططون الإقتصاديون لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بإتجاهاته.

2-4- الجمهور: تؤثر المؤسسة الإقتصادية على قرار الجمهور، كما تفيد المعلومات المحاسبية الجمهور باتجاهات وتطورات المؤسسة وتنوع أنشطتها ومدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني.

ومن خلال ماسبق نستنتج أن فئة المستخدمين الداخليين للمعلومة المحاسبية لهم مصالح مباشرة، بينما فئة المستخدمين الخارجيين لها فيها أطراف لها مصالح مباشرة وأخرى لها مصالح غير مباشرة. ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02) : فئات مستخدمي القوائم المالية

مستخدمين داخليين	**مستخدمين خارجيين**	
فئات لهم مصالح مالية مباشرة	**فئات لهم مصالح مالية مباشرة**	**فئات لهم مصالح مالية غير مباشرة**
الفريق الإداري في المؤسسة بكافة مستوياته: ▪ رئيس وأعضاء مجلس الإدارة. ▪ مدراء(تسويق، مالية، محاسبة..) ▪ مشرفو الإنتاج ▪ موظفون وعاملون	▪ مستثمرون حاليون ومرتقبون ▪ مقرضون حاليون ومرتقبون ▪ عاملون حاليون ومرتقبون ▪ النقابات العمالية	▪ دوائر حكومية ▪ سلطات قضائية ▪ محللون ماليون ▪ بورصة الأوراق المالية ووسطاء ماليون ▪ مستهلكون أو عملاء ▪ مخططون إقتصاديون
المحاسبة المعتمدة:محاسبة إدارية ومحاسبة التكاليف (الإستخدام الداخلي)	**المحاسبة المعتمدة:** محاسبة مالية والتي تهدف إلى قياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة (الاستخدام الخارجي)	

المصدر: رضوان حلوة حنان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص30

المبحث الثالث: مكونات القوائم المالية والإعتراف بعناصرها

تقوم المؤسسات الإقتصادية بإعداد القوائم المالية بشكل دوري حتى تفيد مستخدميها ويمكنهم الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، فالقوائم المالية تتكون من عدة عناصر يجب الإفصاح عنها (كالأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الأعباء، النواتج،...) حتى يمكن لمستخدمي هذه القوائم من معرفة الوضعية المالية، الأداء المالي، مصادر واستخدامات التدفقات النقدية، بالإضافة إلى التغيرات في حركة رؤوس الأموال. ولكي تكون هذه القوائم متكاملة يجب أن تتضمن المكونات التالية:

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي (الميزانية)

تعد الميزانية أول قائمة مالية يتم إعدادها، إذ تعتبر وثيقة محاسبية من خلالها يمكن معرفة الموارد المتحصل عليها من قبل المؤسسة أي الأصول، وكذلك معرفة استخدامات هذه الموارد أي الخصوم. وهذا قصد الوصول لتحديد المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الأول : مفهوم قائمة المركز المالي (الميزانية)

هناك عدة تعريفات لقائمة المركز المالي، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

تعرف قائمة المركز المالي على أنها "كشف ملخص لأصول المؤسسة وخصومها وحقوق المساهمين بالقيم الحقيقية، وتعد في نهاية كل سنة محاسبية" .[1]

تعرف كذلك بأنها القائمة التي يظهر من خلالها عناصر الأصول، الخصوم وحقوق الملكية في تاريخ معين، حيث من خلالها تقدم معلومات عن موارد وإلتزامات المؤسسة قبل هذه الموارد سواء للدائنين أو الملاك، حيث تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية".[2]

وتكمن أهمية قائمة المركز المالي في كونها تفصح عن المركز المالي لمؤسسة إقتصادية معينة في تاريخ محدد، حيث توفر معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المؤسسة والتزاماتها لدائنيها وحق صافي أصول المؤسسة، وعموما تساهم قائمة المركز المالي في عملية التقرير المالي عن طريق توفير:

- حساب معدلات العائد.
- تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة.
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

الفرع الثاني: عناصر قائمة المركز المالي

تتمثل عناصر قائمة المركز المالي في العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

[1] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص202.

[2] – كمال الدين مصطفي الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص111.

أولا– الأصول: هي عبارة عن موارد تراقبها المؤسسة وتسيطر عليها نتيجة لأحداث سابقة، وينتظر منها الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية لها. وتتمثل هذه المنافع في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون لصالح المؤسسة.[1]

ثانيا– الخصوم: وهي الإلتزامات الحالية للمؤسسة الناشئة عن الأحداث الماضية، والتي من شأنها أن تؤدي إلى خروج موارد تتوقع منها المؤسسة أن تحقق لها منافع مستقبلية.[2]

ثالثا– حقوق الملكية: وهي حق أصحاب المؤسسة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الخصوم[3]، وتعرف عادة بإسم أموال حملة الأسهم.

الفرع الثالث: التبويب المعياري لقائمة المركز المالي

يحتوي تبويب قائمة المركز المالي عادة على التبويبات الأساسية التالية:

أولا– الأصول: تتضمن الأصول ما يلي:

1– الأصول الجارية: وتشمل النقدية والموارد الأخرى التي يتوقع تحويلها إلى النقدية أو أن تباع أو تستخدم في النشاط خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو الدورة التشغيلية للمؤسسة، أيهما أطول.[4] ويبوب الأصل على أنه متداول عندما تتوفر فيه واحد من الشروط التالية: [5]

- عندما يكون من المتوقع تحقق قيمته أو يكون محتفظا به قصد البيع أو الإستخدام خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة.
- عندما يحتفظ به أساسا لهدف الإتجار.
- يتوقع تحقيق قيمته خلال إثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.
- إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما في حكمها ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو إستخدامه في سداد إلتزام لمدة إثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية.

وبخلاف ذلك يتعين تبويب كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

2– الأصول غير الجارية: وهي الأصول التي تحتفظ بها المؤسسة لعدة سنوات قادمة ولا يتم الحصول عليها قصد بيعها في الفترة القصيرة، ومن أمثلة هذه الأصول نجد ما يلي:[6]

---

[1]– عاشور كتوش، **المحاسبة العامة – أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (scf)** ، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ، ص42.

[2]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص202.

[3]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[4]– هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص 77.

[5]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 110.

[6]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

- الإستثمارات في الأوراق المالية(ديون أو ملكية) وكذلك أوراق القبض الطويلة الأجل.
- الإستثمارات في الأصول الملموسة غير المستخدمة حاليا في الإنتاج مثل الأراضي.
- إستثمارات يحتفظ بها لأغراض التوسعات الرأسمالية.
- الإستثمارات في الشركات التابعة (لايتم تجميع القوائم المالية لها).

3- الآلات، الممتلكات والمعدات: وهي الأصول التي تستخدم في عمليات المؤسسة وليس لإعادة البيع ويجب أن يتم الإفصاح عنها بالتكلفة مخصوما منها مجمع الإهتلاك وخسائر القيمة، وهي تمثل موارد ملموسة ذات طبيعة دائمة نسبيا، وتستخدم في أداء النشاط إلا أنها غير مخصصة للبيع، وتسمى كذلك بالأصول الثابتة أو التثبيتات.

4- الأصول غير الملموسة: تمثل هذه الأصول موردا غير متداولا وليس لها وجود مادي، ويتم قيدها بالتكلفة ويتم توزيع هذه التكلفة على العمر المقدر للمنفعة من هذه الأصول غير الملموسة، ومن أمثلة هذه الأصول نجد: [1]

- براءة الإختراع والبرمجيات.
- حقوق الطبع والعلامات أو الأسماء التجارية، والتي تقدم لمالكها كافة الحقوق لإستخدامها خلال فترة زمنية محدودة.

ثانيا- الخصوم: تتضمن عناصر الخصوم مايلي:

1- الخصوم الجارية: وهي الإلتزامات التي يتوقع سدادها من خلال الأصول المتداولة أو الخصوم الجديدة القصيرة الآجل، ومن أمثلتها ما يلي:[2]

- الإلتزامات التي تظهر من شراء السلع أو الحصول على الخدمات خلال دورة التشغيل مثل حسابات الدائنين، أوراق الدفع، الأجور والضرائب المستحقة.
- الإلتزامات الناتجة من إستلام مبالغ مقدما مقابل تسليم سلع أو تقديم خدمة في المستقبل مثل الإيرادات غير المحققة (المحصلة مقدما) والإيجار المستلم مقدما.
- الإلتزامات الأخرى المستحقة خلال الدورة التشغيلية مثل الجزء المستحق من السندات الطويلة الآجل.

ويبوب الخصم على أنه خصم جاري عندما: [3]

- يكون من المتوقع تسويته خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة.
- أو يكون بغرض المتاجرة.
- أو يكون الخصم مستحق التسوية خلال إثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية.

[1]- هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص111.

- ليس لدى المؤسسة حق غير مشروط في تأجيل سداد الإلتزام لمدة إثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الميزانية.

2- الخصوم الطويلة الآجل: وتتمثل في الإلتزامات التي على المؤسسة للغير ولكن لا يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة النشاط العادية، وإنما يحل أجلها في فترة لاحقة لتلك الدورة.

ثالثا- حقوق الملكية: تتمثل في صافي الأصول أي الفرق بين مجموع أصول المؤسسة ومجموع خصومها، وتختلف مكونات حقوق الملكية حسب الشكل القانوني للمؤسسة، أي على ما إذا كانت مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة عامة، وبالنسبة للأخيرة أي الشركة المساهمة العامة، فتشمل حقوق الملكية أو حقوق المساهمين كلا من رأس المال المدفوع (الأساسي والإضافي)، الإحتياطات، الأرباح المحتجزة، أسهم الخزينة[1]، وتحتوي حقوق الملكية عادة على العناصر التالية: [2]

- رأس مال الأسهم (القيمة الإسمية لأسهم رأس المال).
- رأس المال الإضافي (المبالغ المسددة زيادة عن القيمة الإسمية).
- الأرباح المحتجزة (الأرباح التي يحتفظ بها دون أن توزع على المساهمين)

الفرع الرابع: الإعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي أداة لقياس المركز المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة من عمرها، لذا يجب أن يراعى في إعدادها تحقيق هذا الهدف وذلك بمراعاة مجموعة من الإعتبارات التي تحقق شروط أو متطلبات خاصيتين هامتين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهما: الأهمية النسبية والقابلية للمقارنة ولتوفير شروط أو متطلبات الأهمية النسبية يتطلب الأمر ما يلي: [3]

أولا- تصنيف عناصر قائمة المركز المالي عند العرض على أسس منطقية تراعي طبيعة نشاط المؤسسة وذلك بالإضافة إلى عناصر أخرى مثل السيولة للأصول، الأجل أو الإستحقاق بالنسبة للخصوم.

فبخصوص طبيعة نشاط المؤسسة يراعى مثلا أن تعطى الأولوية عند عرض الأصول لمجموعة الأصول المولدة للإيراد قبل غيرها، هذا يعني أنه عند إعداد قائمة المركز المالي الخاصة بمؤسسة صناعية مثلا يجب وضع الأصول الطويلة الآجل على رأس قائمة الأصول المولدة للإيراد على أن يقابلها في الجانب الآخر من قائمة المركز المالي حقوق الملكية والخصوم الطويلة الآجل، أما بالنسبة للمؤسسة التجارية فتعطى الأولوية في جانب الأصول المتداولة وفي الجانب الآخر لمجموعة الخصوم المتداولة.

[1]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح-**، ط04، دار وائل للنشر، 2007، ص 464.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[3]- محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 470.

ثانيا- كما يجب أيضا مراعاة مبدأ الأهمية النسبية في تنفيذ عملية الدمج بالنسبة لعناصر المركز المالي، لتحقيق مستوى الدمج المناسب لأبواب الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وذلك مع مراعاة أن تكون خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج عند حدها الأدنى بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

الفرع الخامس: تقييم قائمة المركز المالي

تتميز قائمة المركز المالي بالعديد من المزايا والإيجابيات، غير أنها لا تخلوا من العيوب والنقائص، ويمكن ذكر أهم مزايا وعيوب قائمة المركز المالي في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-03): مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

مزايا وإيجابيات قائمة المركز المالي	نقائص وعيوب قائمة المركز المالي
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، أي ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من إلتزامات. - تقييم القدرة الإئتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة إلتزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لإلتزاماتها. - التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها ، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة. - التعرف على مدى إعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للإلتزامات إلى رأس المال. - القيام بعمليات التحليل المالي.	- التعبير عن معظم الأصول والإلتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها. - التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها. - عدم شمول قائمة المركز المالي للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية كالموارد البشرية. - تقيس الوضعية المالية عند تاريخ إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على عبد المالك زين، " **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة مجمع صيدال-وحدة الحراش-**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص ص 28-29.

المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

تبرز قائمة الدخل أو جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي نتيجة أعمال دورة أو فترة محاسبية محددة من ربح أوخسارة، ويتم إعداد هذه القائمة من خلال مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في تحديد الدخل.

الفرع الأول: مفهوم قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل ثاني قائمة تعدها المؤسسة، إذ لها أهمية كبيرة كونها تحدد نتيجة الدورة أو الفترة المحاسبية، أي تبين الأداء المالي للمؤسسة ومدى قابليتها للإستمرار.

أولا– تعريف قائمة الدخل

عرفت قائمة الدخل من خلال عدة تعاريف، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

تعرف قائمة الدخل على أنها " كشف ملخص لأعباء ونواتج المؤسسة خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، وتظهر النتيجة الصافية سواء ربح أو خسارة من خلال الفرق بين الأعباء والنواتج".[1]

تعرف كذلك بأنها "تقرير لتقييم أداء المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال فترة زمنية معنية، فهي تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة ".[2]

وتعكس قائمة الدخل مدى نجاح المؤسسة في فترة زمنية معينة،[3] وذلك من خلال تقديم وعرض نتائج أعمالها من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن قائمة الدخل هي قائمة تتضمن نتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتوضح مدى أداء ونجاح المؤسسة في أعمالها ونشاطها ومدى قابليتها للإستمرار.

ثانيا– أهمية قائمة الدخل

تكمن أهمية قائمة الدخل في كونها تستخدم في تقييم المؤسسات الإقتصادية عن طريق مقابلة الإيرادات لفترة زمنية معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول على هذا الإيراد، وعليه يمكن حصر أهمية قائمة الدخل فيما يلي: [4]

- تقدم معلومات لمستخدميها للتنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وتبرز مدى مقدرة المؤسسة على تسديد الديون وتقدير القيمة الاقتصادية للمؤسسة.
- تساعد قائمة الدخل مستخدميها على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل، حيث يمكن للمستثمرين والدائنين استخدام معلوماتها في تقييم الأداء السابق للمؤسسة.
- تقدم للمهتمين بالقوائم المالية معلومات لتحديد الكفاءة الإقتصادية للمؤسسة.

[1]– أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 203

[2]– وابل بن علي الوابل، مرجع سبق ذكره، ص06.

[3]– دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة: أحمد حامد حجاج، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1999، ص 128.

[4]– سعدي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص 219.

- تساعد قائمة الدخل مستخدميها من الزبائن على معرفة مقدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، كما تؤيد نقابات العمال للمفاوضات حول الأجور وتحسين ظروف العمال، كما تستعمل الحكومة وأجهزتها قائمة الدخل في رسم السياسة الضريبية والإقتصادية.

الفرع الثاني: تبويب عناصر قائمة الدخل

تصنف وتبوب عناصر قائمة الدخل كما يلي:

أولا– عناصر قائمة الدخل: تشمل قائمة الدخل عدة عناصر، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

1– المصروفات (التكاليف): تعرف على أنها "تناقص المنافع الإقتصادية في السنة المالية في شكل تسديدات أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، وما ينجم عنها من تناقص في الأموال الخاصة، ما عدا التناقصات الخاصة بالتوزيعات الممنوحة للمساهمين في المؤسسة".[1]

وتعرف كذلك على أنها " التدفقات الخارجة أو أية إستخدامات لأصول المؤسسة أو زيادة تحدث في إلتزاماتها خلال السنة المالية، لإنتاج بضاعة أو إنجاز خدمة أو أي نشاط يدخل ضمن العمليات الرئيسية للمؤسسة".[2]

تعرف كذلك بأنها " تكلفة المواد الأولية والخدمات المستخدمة في تنفيذ الأنشطة التي تمارسها المؤسسة من أجل الحصول على إيرادات خلال فترة زمنية معينة "[3].

2– الإيرادات: "تعرف على أنها الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال السنة المالية في شكل تحصيلات أو زيادة في الأصول أو تناقص في الخصوم، وما ينجم عنها من زيادة في الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات".[4]

تعرف كذلك بأنها " التدفقات الداخلة أو الزيادة تحدث في أصول المؤسسة أو نقص في خصومها، تحدث خلال الفترة المحاسبية لإنتاج بضاعة أو إنجاز خدمة أو أي نشاط يدخل ضمن العمليات الرئيسية للمؤسسة ".[5]

ثانيا– تبويب عناصر قائمة الدخل: تبوب وتصنف عناصر قائمة الدخل كما يلي:

1– تصنيف المصاريف: تصنف وتبوب المصاريف حسب طبيعتها ووظيفتها كما يلي:

1–1– التصنيف حسب طبيعة المصروف: تصنف المصاريف على حسب طبيعتها، كالمواد الأولية المستهلكة، مصاريف النقل، الرواتب والأجور، مصاريف الضمان الإجتماعي، الإهتلاك.[6]

---

[1]– كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[2]– محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 435.

[3]– وابل بن علي الوابل، مرجع سبق ذكره، ص 05.

[4]– كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص46.

[5]– محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 434.

[6]– بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS–IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية–دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف 1–، الجزائر، 2013، ص65.

1-2- التصنيف حسب وظيفة المصروف: تصنف المصاريف وفق وظيفتها على حسب دورها في تحديد الدخل أي حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية).[1]

2- تصنيف الإيرادات: وفق هذا الأساس يعتبر الإيراد قد تحقق عند اللحظة التي يكون فيها مؤكد الحدوث وقابل للقياس ومكتسب. ويمكن تصنيف أربعة أسس عامة للحكم على تحقق الإيراد نوجزها فيما يلي:[2]

2-1- أساس المبيعات: يتحقق الإيراد في الوقت الذي تنتقل فيه ملكية السلعة أو تقديم الخدمة إلى الزبون، وهو يستخدم بشكل كبير في هذا المجال.

2-2- أساس الإنتاج: وفق هذا الأساس يعتبر الإيراد محققا عند إتمام الإنتاج وقبل البيع إذا كانت سوق البيع مضمونة ومؤكدة، وأحسن مثال على ذلك إنتاج الذهب وبعض المنتجات الأخرى التي لها سوق مؤكدة.

2-3- أساس التحصيل: وفق هذا الأساس يعتبر الإيراد محققا عند تحصيل النقدية من العملاء، ويسمى هذا المبدأ أيضا بالأساس النقدي، فيكون أحيانا من المناسب تأجيل الإعتراف بالإيراد حتى يتم تحصيل قيمة المبيعات مثلا: حالة البيع بالتقسيط.

2-4- الأساس الزمني: وفق هذا الأساس يعترف بالإيراد خلال مراحل الإنجاز المختلفة في الإنتاج، وهو يتناسب مع أنشطة التعدين والمناجم والمقاولات.

الفرع الثالث: تقييم قائمة الدخل

تتميز قائمة الدخل بالعديد من المزايا والإيجابيات، غير أن ذلك لا يعني خلوها من النقائص والعيوب. ويمكن عرض أهم مزايا وعيوب قائمة الدخل في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-04): مزايا وعيوب قائمة الدخل

مزايا وإيجابيات قائمة الدخل	عيوب ونقائص قائمة الدخل
- معرفة نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة. - معرفة كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء. - معرفة ربحية السهم الواحد كأساس من الأسس الهامة التي يعتمد عليها إتخاد القرارات الإستثمارية. - معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين. - التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية.	- إستثناء عناصر لعدم إمكانية قياسها بشكل موثوق، مثل زيادة جودة المنتج، تحسين خدمة الزبائن. - تتأثر النتيجة بالطرق المحاسبية المستخدمة، كإختلاف طرق الإهتلاك من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل إجراء المقارنة بين المؤسسات بعضها ببعض صعب نوعا ما. - مقاييس النتيجة تتأثر بالحكم الشخصي، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية لغرض تحديد نسبة الإهتلاك السنوية.

[1]- زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2]- كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص ص 205-206.

– التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها. – معرفة ما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على الإستمرارية أو بناء على تصفيتها. – حساب بعض النسب المالية مثل الربحية.	– تقيس النتيجة والأداء المالي عن فترة زمنية سابقة.

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على زين عبد المالك، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 32-33

المطلب الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)

تعتبر قائمة التدفقات النقدية ثالث قائمة مالية أساسية بعد كل من قائمة المركز المالي التي تهتم بقياس المركز المالي للمؤسسة وقائمة الدخل التي تقيس نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، فهي توضح بإختصار من أين أتت النقدية؟ وأين ذهبت؟

الفرع الأول: مفهوم قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية أو كما تسمى وفق النظام المحاسبي المالي جدول سيولة الخزينة من أهم القوائم المالية التي يستخدمها مختلف الأطراف ذوي المصالح في المؤسسة، فنظرا لأهميتها في تحديد حركة تدفق الأموال بدقة خلال فترة زمنية معينة تم تخصيص لها معيار محاسبي دولي خاص بها (IAS 07) "قائمة التدفقات النقدية".

أولا– تعريف قائمة التدفقات النقدية: هناك عدة تعاريف لقائمة تدفقات الخزينة، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

تعرف قائمة تدفقات الخزينة على أنها " قائمة تبرز التغير في المركز المالي، حيث تعكس حركة تدفق الأموال التي تمت خلال فترة زمنية معينة".[1]

تعرف كذلك بأنها "أداة دقيقة تستعمل لمعرفة مدى فعالية تسيير الموارد المالية وإستخداماتها، إنطلاقا من الخزينة التي تعتبر الأكثر موضوعية للحكم على تسيير مالية المؤسسة".[2]

تعرف كذلك بأنها " الجدول الذي يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة معينة، والتي تصنف كتدفقات متأتية إما من الأنشطة التشغيلية أو الإستثمارية أو التمويلية".[3]

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة التي تعكس حركة تدفق الأموال خلال فترة زمنية معينة، حيث توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية).

[1]– عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 244.

[2] - Stéphane Brun**, IAS-IFRS : les normes internationales d'information financière**, éditeur gralino, paris, France, 2006, p204.

[3]– خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 96.

ثانيا– أهمية وغرض إعداد قائمة التدفقات النقدية

يتمثل الهدف الأساسي لقائمة تدفقات الخزينة في توفير معلومات عن التحصيلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتحقق قائمة تدفقات الخزينة هذا الهدف لمستخدميها عن طريق التقرير عن ما يلي:[1]

- الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة.
- الآثار النقدية لصفقاتها الإستثمارية والتمويلية.
- صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

فالمعلومات الواردة في هذه القائمة من شأنها أن تساعد مستخدميها في تقييم وقياس ما يلي: [2]

- مقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية وتسديد توزيعات الأرباح ومواجهة إلتزاماتها.
- أسباب الفروقات بين صافي الدخل وصافي النقدية المقدمة (أو المستخدمة) من الأنشطة التشغيلية.
- عمليات الإستثمار والتمويل النقدي خلال الفترة، فمن خلال إختبار عمليات المؤسسة الإستثمارية والمالية يمكن لمستخدم هذه القائمة أن يفهم بسهولة سبب التغيرات في الأصول والخصوم خلال الفترة.

الفرع الثاني: تبويب عناصر قائمة التدفقات النقدية

تبوب وتصنف قائمة التدفقات النقدية (المقبوضات والمدفوعات النقدية) إلى ثلاثة أنشطة رئيسية هي كالتالي:

أولا– الأنشطة التشغيلية النقدية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط الرئيسي للمؤسسة من بيع وشراء السلع وكل العمليات العادية التي تدخل ضمن نطاق الدورة التشغيلية للمؤسسة.[3] أو هي تدفقات نقدية ناشئة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وأحداثها التي تولد الإيرادات وتستنفد المصروفات.

ثانيا– الأنشطة الإستثمارية النقدية: وهي عبارة عن تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة الإستثمارية للمؤسسة، وتشمل الإقتناء والتنازل عن الإستثمارات، الممتلكات، المعدات وتقديم القروض النقدية وتحصيلها.[4] أو بعبارة أخرى هي الأنشطة المتمثلة في إمتلاك الأصول الطويلة الأجل أو التخلص منها وغيرها من الإستثمارات التي لا تدخل في نطاق العناصر المكافئة للنقدية.[5]

ثالثا– الأنشطة التمويلية النقدية: وهي عبارة عن تدفقات نقدية ناتجة من النشاط التمويلي الخاص بموارد تمويل الأصول سواء من قروض أو من إصدار أسهم.[6] وتختص بعناصر الخصوم وحقوق الملكية وتشمل: [7]

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[2]– هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص 482.

[3]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[4]– هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص 483.

[5]– محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 483.

[6]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[7]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

1- الحصول على رأس المال من الملاك وإمدادهم بعائد على إستثماراتهم أو رد هذه الإستثمارات.
2- إقتراض الأموال من الدائنين وسداد الأموال المقترضة.

ويمكن توضيح الأنشطة الرئيسية الثلاثة للمؤسسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-05): تدفقات الأنشطة النقدية للمؤسسة

نوع التدفقات	أنشطة المؤسسة		
	التشغيلية	**الإستثمارية**	**التمويلية**
التدفقات النقدية الداخلة	– المتحصلات من بيع البضاعة أوتقديم خدمات. – إيرادات الفوائد والتوزيعات.	– المتحصلات من القروض للغير وبيع الإستثمارات في الديون والملكية (سندات وأسهم) – المتحصلات من بيع الأصول الثابتة.	– المتحصلات من إصدار الأسهم. – المتحصلات من إصدار السندات والحصول على القروض الطويلة الآجل.
التدفقات النقدية الخارجة	– المدفوعات النقدية للدائنين. – أجور العاملين، فوائد ضرائب، مصروفات تشغيلية أخرى.	– القروض الممنوحة للغير – شراء الإستثمارات في الأسهم والسندات لمؤسسات أخرى. – شراء آلات ومعدات.	– سداد التوزيعات. – إعادة شراء الأسهم – سداد الديون (القروض الطويلة الأجل والسندات).

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 157.

الفرع الثالث: طرق عرض وخطوات وإعداد قائمة التدفقات النقدية

أولا– طرق عرض قائمة التدفقات النقدية: يمكن عرض الأنشطة التشغيلية في قائمة تدفقات الخزينة من خلال طريقتين هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، أما الأنشطة الإستثمارية والتمويلية فلا يتم عرضها إلا بإستخدام طريقة واحدة وهي الطريقة المباشرة، ويمكن توضيح هاتين الطريقتين فيما يلي:

1– الطريقة المباشرة: وتعتمد هذه الطريقة على المقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية مباشرة، وتتطلب تعديل كل عناصر قائمة الدخل المعدة على أساس الإستحقاق قصد تحديد المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن عمليات التشغيل.[1] وتستخدم هذه الطريقة لإبراز المصادر المباشرة للحصول على النقدية من

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 270.

العمليات التشغيلية كالتحصيلات من الزبائن، وكذلك النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد، وبالإضافة إلى أوجه الصرف النقدي على الأنشطة التشغيلية للمؤسسة كالتسديد للموردين والمصروفات التشغيلية المختلفة.[1]

2- الطريقة غير المباشرة: وتعرف بطريقة التسوية، فهي تركز على تعديل رقم صافي الربح المحاسبي المعد على أساس الإستحقاق ضمن قائمة الدخل، وذلك عن طريق إضافة أو طرح العناصر التي لا يترتب عليها تدفق نقدي كمصروف الإهتلاك والتغيرات التي تحدث في المخصصات.[2] وتتميز هذه الطريقة كونها تقدم معلومات توضح كيفية الإنتقال من الأرقام المحاسبية إلى تدفقات نقدية، فمن خلال تحديد أسباب الإختلاف بين أرقام صافي التدفق النقدي يمكن لمستخدمي القوائم المالية تعديل القوائم المالية لعدة فترات،[3] وتعتبر هذه الطريقة الأكثر إستخداما لتحديد صافي التدفقات النقدية من العمليات كونها سهلة الإعداد.[4]

ويمكن توضيح أهم أوجه الإختلاف بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-06): أوجه الإختلاف بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة

أوجه الإختلاف	الطريقة المباشرة	الطريقة غير المباشرة
العمليات التي يتم الإفصاح عنها	يتم التقرير عن الأقسام الرئيسية للتدفقات النقدية.	يتم توضيح العلاقة بين البيانات المعدة على أساس الإستحقاق والبيانات المعدة على أساس نقدي.
الهدف	إبراز المصادر الأساسية للتدفقات النقدية الداخلة من التشغيل وكذلك أوجه إستخداماتها الأساسية.	إبراز العلاقة بين صافي الربح والتدفقات النقدية في أنشطة الإستغلال.
معالجة البيانات	تحويل أقسام الإيرادات والمصروفات إلى تدفقات نقدية، وذلك بأخذ كل مصروف أو إيراد رئيسي لوحده ومعالجته بالتغيرات في الأصول والخصوم المرتبطة به.	تحويل صافي الربح إلى تدفقات نقدية بالأخذ في الحسبان المصروفات غير النقدية والأرباح والخسائر المتعلقة بالإستثمار والتمويل وكذلك التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

المصدر: نبيل قليل، **أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر-**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012، ص 113.

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 159.

[2]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح-**، مرجع سبق ذكره، ص 502.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 229.

[4]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 160.

ثانيا – خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية

يتطلب إعداد قائمة تدفقات الخزينة إتباع ثلاث خطوات رئيسية تتمثل فيما يلي:[1]

1– الخطوة الأولى: تحديد صافي النقدية المحصلة أو المستخدمة من أنشطة التشغيل عن طريق تحويل صافي الدخل من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي.

2– الخطوة الثانية: تحليل التغيرات في الأصول غير المتداولة وحسابات المطلوبات وتسجيلها أنشطة إستثمارية أو تمويلية أو عمليات غير نقدية رئيسية.

3– الخطوة الثالثة: مقارنة صافي التغير في النقدية في قائمة التدفق النقدي، مع التغير في حساب النقدية الظاهر في قائمة المركز المالي.

المطلب الرابع: عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)

تسمح قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو جدول تغيرات الأموال الخاصة كما يسمى وفق النظام المحاسبي المالي بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

الفرع الأول: مفهوم قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعرف على أنها "القائمة التي توفر معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا إستخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى كمقارنة التوزيعات مع صافي الدخل الخاص بالفترة، أو مقارنة عمليات تخفيض أو زيادة رأس المال مع التدفقات الخاصة بالإقتراض أو تسديد القروض".[2]

تعرف كذلك على أنها " القائمة التي تعكس التغيرات في حقوق مساهمي المؤسسة بين تاريخين لقائمة المركز المالي (الزيادة أو الإنخفاض في صافي الأصول أو الثروة خلال الفترة بينهما)، ولهذا فإن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تهدف إلى توضيح مكونات إستثمارات المساهمين ومصادر التغيرات في حقوقهم".[3]

الفرع الثاني: أهمية قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتمثل أهمية قائمة التغيرات في حقوق الملكية فيما يلي: [4]

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة.
- التعرف على الأرباح والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل تلك المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

[1]– هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص 487.

[2]– عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 231.

[3]– بدرة بن تومي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

[4]– زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 38

الفرع الثالث: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو الإيضاحات

يجب على المؤسسة أن تعرض في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي: [1]

- صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.
- كل عنصر من عناصر الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر، والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه المعايير الأخرى.
- إجمالي المبلغ الموزع على حقوق المالكين والشركاء والحصص النقدية.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفق مرجعية المعيار المحاسبي الدولي رقم (8).

كما يجب أيضا عرض في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات مايلي: [2]

- التوزيعات على أصحاب حقوق الملكية.
- رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة في تاريخ قائمة المركز المالي والحركة خلال الفترة.
- تحليل ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل عناصر الإحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها، فالتغير في حقوق الملكية في المؤسسة فيما بين تاريخين لقائمتي المركز المالي لفترتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الإنخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقا لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه في القوائم المالية، وبإستثناء التغير الناتج عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال وإعادة شراء أسهم الشركة (أسهم الخزينة) والتوزيعات والتكلفة المباشرة المتعلقة بهذه المعاملات فإن التغير في حقوق الملكية تتمثل في الأرباح الناتجة عن أنشطة المؤسسة سواء من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقا للمعايير.[3]

المطلب الخامس: عرض الملحق

بالإضافة إلى القوائم المالية السابقة الذكر يوجد الملاحق أو الإيضاحات المكملة، حيث تعتبر جزء من التقارير المالية، ويكمن دورها في إعطاء تفسيرات وتكميلات لفهم المعلومات الموجودة في القوائم المالية.

ويقصد بالملحق" تلك الوثيقة الملخصة التي توضح التفسيرات الضرورية لفهم قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فهما أفضل، ويتمم كلما إقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية ".[4]

ويجب أن يتم الإفصاح في الملاحق والإيضاحات المتممة عن ما يلي:[5]

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 370-371

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 144-145

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 145

[4]- زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 39

[5]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 373

- السياسات المحاسبية وأسس القياس المستخدمة، مع توضيح الأساس المستخدم لقياس فئات الأصول والخصوم.
- الإفصاح عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة بخلاف الأحكام التي ترتبط بالتقديرات والمتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في المعلومات المالية، ومن أمثلة ذلك:

✓ في حالة وجود أصول مالية تمثل إستثمارات محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.

✓ متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر والمنافع الهامة المتعلقة بملكية أصل مالي أو عقد تأجير تمويلي إلى مؤسسات أخرى.

✓ في حالة ما كانت توجد مبيعات محددة من السلع هي في جوهرها ترتيبات تمويلية ولا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات.

✓ ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين مؤسسة محددة ومؤسسة ذات أغراض خاصة، إلى أن الثانية مسيطر عليها من قبل الأولى.

✓ الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي معلوماتها المالية من تقييم أهدافها وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال.

إضافة إلى إفصاحات أخرى في الإيضاحات، وتتمثل فيما يلي: [1]

- مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار المعلومات المالية، ومبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها.
- مقر المؤسسة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها (المكان الرئيسي للأعمال أو عنوان مكتبها المسجل، ووصف لطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية وإسم الشركة الأم).

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 374

المبحث الرابع: عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية التي يتوجب على المؤسسات إعدادها دوريا (عادة تكون سنوية)، فكل مؤسسة ما عدا المؤسسات الصغيرة ملزمة بإعداد القوائم المالية التالية:

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- حساب النتائج (قائمة الدخل).
- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).
- جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).

إضافة إلى الملحق الذي يبين فيه القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

المطلب الأول: عرض قائمتي المركز المالي (الميزانية) والدخل (حساب النتائج) في ظل النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بنفس القوائم المالية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، من حيث العدد، الشكل، المحتوى والعناصر المكونة لها. وسنتناول من خلال هذا المبحث عرض ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص الميزانية وجدول حساب النتائج.

الفرع الأول: عرض قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر الميزانية (قائمة المركز المالي) "كشف ملخص لأصول وخصوم وحقوق المساهمين في مؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة، وتشمل معلومات تخص السنة المالية الحالية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، ويجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية".[1]

فالأصول حسب ماجاء في المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فهي عبارة عن الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع إقتصادية مستقبلية.[2]

وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية. وتحتوي الأصول الجارية على ما يأتي:

1- الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الإستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين إقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الإستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.

2- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي لا تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا.

3- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع إستعمالها لقيود.

أما الأصول غير الجارية فتحتوي على ما يأتي:

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص202.

[2]- **المرسوم التنفيذي 08-156**، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 13.

1- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.
2- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهر إبتداء من تاريخ الإقفال.[1]

وتشمل مكونات الأصول ما يلي:[2]
1- الأصول غير الجارية (التثبيتات المعنوية، العينية، المالية) والضرائب المؤجلة أصول.
2- الأصول الجارية، والتي تشمل ما يلي:
- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ، الفضلات والمهملات وغيرها.
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة.
- النقديات (الصندوق، الحسابات الجارية لدى البنوك والبريد، أوراق القبض).

أما الجانب الثاني من الميزانية فيتمثل في الخصوم، حيث عرفت المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنها الإلتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية، والتي يتمثل إنقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية. وتصنف الخصوم على أنها خصوما جارية عندما:[3]
- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية.
- أو يجب تسويتها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

وتصنف الأصول ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في خصوم غير جارية حتى وإذا كان تسديدها سيتم خلال الشهور الإثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:[4]
- إستحقاقها الأصلي أكثر من إثني عشر شهرا.
- المؤسسة تنوي إعادة تمويل الإلتزام على المدى الطويل، وكانت هذه النية مؤكدة بإتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدول للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

وتحتوي مكونات خصوم الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي على ما يلي:
- رؤوس الأموال الخاصة (رأس المال، الإحتياطات، فارق إعادة التقدير، محول من جديد، نتيجة الدورة).
- الخصوم غير الجارية (القروض والديون المماثلة، الضرائب المؤجلة خصوم، خصوم أخرى غير جارية، المؤونات والخصوم المماثلة).

[1]- **المرسوم التنفيذي 08-156**، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص 13.
[2]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 202.
[3]- **المرسوم التنفيذي 08-156**، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 13.
[4]- عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31.

- الخصوم الجارية (الموردون والحسابات الملحقة، الضرائب المستحقة الدفع والمصاريف الأخرى المستحقة، حسابات الخزينة السالبة ومايعادلها)

وحدد النظام المحاسبي المالي كيفية عرض شكل قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي) .[1]

الفرع الثاني: عرض قائمة الدخل (حساب النتائج) وفق النظام المحاسبي المالي

تعتبر قائمة الدخل أو جدول حساب النتائج من القوائم المالية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي. فجدول حساب النتائج هو عبارة عن كشف ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية.[2]

فحسب المادتين 25 و 2 من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 فمنتوجات سنة مالية تتمثل في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول وإنخفاض في الخصوم، كما تمثل إسترجاع الخسارة في القيمة والإحتياطات.[3] أما أعباء السنة المالية فتتمثل في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم.[4]

فحسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتضمن قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) جملة من المعلومات على الأقل (مثلما أشرنا إليه سابقا)، أما شكل قائمة حساب النتيجة، فحسب النظام المحاسبي المالي تقدم هذه القائمة إما على حسب الطبيعة.[5] (أي تبويب الأعباء وتحليلها حسب طبيعتها كمواد أولية، أجور، إهتلاكات...) أو حسب الوظائف (أي تبويب الأعباء حسب الوظائف (كتكلفة المبيعات، التكاليف التجارية...)).[6]

[1] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29

[2] - **القرار المؤرخ في 26-07- 2008**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 230-1، ص24 .

[3] - **المرسوم التنفيذي رقم 08-156** ، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 13.

[4] - **المرسوم التنفيذي رقم 08-156** ، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 13.

[5] - عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[6] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31

المطلب الثاني: عرض جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات الخزينة) وجدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية) في ظل النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بجدولي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة مثلما جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، وسنعرض من خلال هذا المطلب هذين الجدولين وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: عرض جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات الخزينة) في ظل النظام المحاسبي المالي

يعرف جدول سيولة الخزينة على أنه "الأداة المستخدمة بدقة لتحديد فعالية تسيير الموارد المالية وإستخدامات المؤسسة، وذلك إعتمادا على خزينة المؤسسة التي تعتبر المعيار الأكثر موضوعية للحكم على تسيير ماليتها".[1]

فيهدف هذا الجدول إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية.[2]

ويقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الأصول المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها، وحسب النظام المحاسبي المالي يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.[3]

الفرع الثاني: عرض جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية) في ظل النظام المحاسبي المالي

حسب النظام المحاسبي المالي فإن قائمة تغير الأموال الخاصة تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.[4]

فمحتويات قائمة تغير الأموال الخاصة، حددها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة فيما يلي:[5]

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ويبرز النظام المحاسبي المالي كيفية عرض جدول تغير الأموال الخاصة.[6]

[1] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 204.

[2] – **القرار المؤرخ في 26–07– 2008**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 240–2، ص 26

[3] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، ص ص 35–36

[4] – **القرار المؤرخ في 26–07– 2008**، مرجع سبق ذكره، الفقرة 250–1، ص 26

[5] – بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 94–95.

[6] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، ص 37

بالإضافة إلى القوائم المالية السابقة الذكر، يلزم النظام المحاسبي المالي الإفصاح في ملحق القوائم المالية، حيث يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، فوفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي يجب أن يشمل ملحق القوائم المالية ما يلي:[1]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، المؤسسات المشتركة والفرع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.

[1] - **القرار المؤرخ في 26-07- 2008**، مرجع سبق ذكره ، الفقرة 260-1، ص 27

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية جد مهمة لمستخدميها قصد الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات، فكلما كانت تلك المعلومات ذات جودة كلما زادت الثقة فيها من طرف مستخدميها وسهلت عليهم عملية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات قصد إتخاذ قرارات صائبة، ومع تحرر الإقتصاد العالمي وظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط عبر مختلف دول العالم ظهرت الحاجة لتوحيد الممارسات المحاسبية في الدول مع الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا بأن الجزائر من خلال إصلاحها المحاسبي وتبنيها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية تسعى جاهدة لتحسين جودة الممارسة المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية قصد وصول هذه الأخيرة لإعداد وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الوفية والصادقة للمؤسسة وتعبر عن وضعيتها المالية وأدائها المالي من أجل تحسين صورتها وإغراء المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب وجذبهم للإستثمار في مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

توصلنا كذلك من خلال هذا الفصل أن الممارسة المحاسبية في الجزائر تحتاج لبعض المتطلبات والآليات من أجل تحسين وتعزيز جودة مخرجات الممارسة المحاسبية، وذلك من خلال توفير بيئة محاسبية تسمح بالتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، ولتحقيق ذلك ينبغي رسكلة وإعادة تكوين الموارد البشرية والمستخدمين في مصلحة المحاسبة في مختلف المؤسسات الإقتصادية، كذلك إعادة النظر في القوانين والتشريعات الجبائية والتجارية، أيضا تنشيط السوق المالي الجزائري، بالإضافة إلى إدخال تعديلات وتحديثات دورية حسب التغيرات والتطورات التي تعرفها معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

الفصل الثاني:

تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر وظيفة القياس المحاسبي أهم وظيفة محاسبية بإعتبارها تسمح بقياس الأنشطة والأحداث التي تحدث في المؤسسات الإقتصادية سواء كانت ماضية أم جارية أم مستقبلية، إذ من خلال عملية القياس المحاسبي يمكن قياس وتقييم عناصر القوائم المالية للمؤسسة، وهذا ما يسهل من تحديد ومعرفة الوضعية المالية لها وأدائها المالي خلال الفترة المحاسبية.

غير أن ممارسات القياس المحاسبي تواجه عدة مشاكل وصعوبات تتعلق بالموضوعية، الحيادية وعدم التحيز والملاءمة، فهذه المشاكل كلها ناجمة عن تعدد طرق ومداخل القياس المحاسبي وتميز كل واحد منها بعدة مزايا وعيوب، وكذلك الاختلاف الكبير الذي يحدث في مخرجات عملية القياس المحاسبي نتيجة استخدام طريقة أو سياسة محاسبية عوض أخرى في قياس عناصر القوائم المالية، كذلك يمكن للمحاسب الذي يقوم بعملية القياس أن يخدم فئة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب فئات أخرى، فكل هذه الأسباب تصعب من اختيار الطريقة أو البديل الأفضل لقياس عناصر القوائم المالية وتزيد من أهمية القياس المحاسبي ضمن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية.

ونظرا لأهمية القياس المحاسبي جاء النظام المحاسبي المالي بعدة طرق وبدائل للقياس المحاسبي وفق ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، وهذا حتى تكون طرق قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي موحدة مع ما هو مطبق على المستوى الدولي فيما يخص القياس المحاسبي، حيث سمح بتطبيق عدة بدائل للقياس المحاسبي إضافة للطريقة التقليدية والتي تعرف بطريقة التكلفة التاريخية، غير أن هذه البدائل المسموح بإستخدامها في ظل النظام المحاسبي تتطلب توافر بيئة محاسبية ملائمة لنجاح تطبيق هذه البدائل.

وسنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي.**
- **المبحث الثاني: مداخل وطرق القياس المحاسبي**
- **المبحث الثالث: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي**
- **المبحث الرابع: القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بين الواقع ومتطلبات تعزيز جودته.**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

تعتبر عملية القياس المحاسبي أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، حيث لها دورا مهما في تقديم معلومات محاسبية ذات جودة يمكن الاعتماد عليها لإتخاد القرارات السليمة، غير أن هذه العملية تواجه عدة مشاكل وصعوبات. وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم القياس المحاسبي، أركان وخطوات القياس المحاسبي، أهدافه وأساليبه، إضافة إلى مختلف المشاكل والصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى طبيعة القياس المحاسبي وتعريفه، حيث تعددت التعاريف والمفاهيم التي عرفت عملية القياس المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

ينسب أول تعريف علمي للقياس بشكل عام إلى (Campell) حيث عرفه على أنه " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها إعتمادا على قواعد طبيعية تكتشف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".[1]

وأضاف (Steven) بعدا رياضيا لتعريف القياس حيث عرفه على أنه" المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[2] ومن أهم ما أضاف (Steven) إلى نظرية القياس هو قابلية القياس للربط بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر في مجال آخر هو عدد أساسي يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس".[3]

أما القياس المحاسبي فقد عرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين (A.A.A) بأنه " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة السابقة، الحالية والمستقبلية، بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".[4]

وعرف (kaplan & Saccuzzo) القياس المحاسبي بأنه " مجموعة من الإجراءات التي يجب إتباعها بهدف قياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد والحكم على مدى قدرته على القيام بإجراءات وأنشطة وظيفية معينة"[5].

كما عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على أنه " تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة تساعد في عملية إتخاذ القرار".[6]

يعرف كذلك على أنه " عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الإعتراف بها وتسجيلها في تلك القوائم، وهذا إنطلاقا من اختيار أساس معين للقياس".[7]

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2]- مُحَّد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

[3]- مُحَّد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[4]- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[5] - Kaplan.R, Saccuzzo, **Psychological Testing- Principles, application and lessons**, 3 rd edition, book cal, fornio, 1993, p105.

[6]- ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 185.

[7]- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين-حالة الجزائر2015**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص 115.

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريفا ملخصا للقياس المحاسبي على أنه " مجموعة الإجراءات المتبعة للقيام بعملية ربط الأعداد بالأحداث الإقتصادية التي تحدث في المؤسسة الإقتصادية سواء كانت ماضية، جارية أو مستقبلية، أو عبارة عن ترجمة كمية نقدية لهذه الأحداث وفقا لقواعد محددة، والإعتراف بها قصد تسجيلها في القوائم المالية وتوفير معلومات ذات مصداقية".

الفرع الثاني: طبيعة القياس المحاسبي

ينظر إلى المحاسبة على أنها حقل معرفي يخص القياس وكذلك توصيل المعلومات ويؤكد Hendriksen " بأن أهمية القياس تتمثل في كونه الخطوة الأولى في توفير المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية لقياس الأشياء أو الأنشطة أو الأحداث وخصائصها المرتبطة بالمؤسسة والملائمة لإحتياجات المستخدمين لها".[1]

فالعملية الأولى في المحاسبة هي تحديد وإختيار الأشياء أو النشاطات، أو أحداث تمتاز بخصائص تلائم المستخدمين قبل أن تجري عملية القياس، لكن رغم ذلك توجد قيود تؤثر على خصائص الأحداث فيظهر القياس بأرقام تفتقر إلى الموضوعية، كذلك التقديرات فهي تخضع لسلوكيات المحاسبين كونهم متحفظين أو غير متحفظين. فبالرغم من هذه القيود غير أن القياس المحاسبي يتطلب تحديد قيمة رقمية للأشياء أو الأحداث بطريقة تضمن جمع أو إضافة سهلة للبيانات وكذلك للحصول على تفاصيل للبيانات.

وتشكل عملية القياس المحاسبيي إحدى أهم المشاكل التي تواجه النظرية المحاسبية والمحاسبين، إنطلاقا من القياس المستخدم ووحدة القياس، وعلى ماذا ينصب القياس وصولا إلى مدى تحيز القياس والشخص القائم به.

الفرع الثالث: أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية وهي كما يلي:[2]

أولا– الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس في أي مجال على خاصية معينة لشيء معين. وفي المحاسبة إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة الإقتصادية مجال للقياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو ربحها مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

ثانيا– المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

[1] – طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 131

ثالثا– وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب للعملية، بل يجب أيضا تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المؤسسة هي محل القياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس نقدي (وحدة النقد)، فيجب كذلك تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي الدينار أم الأورو أم الدولار ....إلخ.

رابعا– الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا مهما، لأن نتائجها تختلف بإختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبيي له دور مهم في تحديد أساليب القياس المحاسبي وكذلك في تحديد نتائجها.[1]

المطلب الثاني: خطوات وأساليب القياس المحاسبي

نتطرق في هذا المطلب لأهم الخطوات المتبعة في عملية القياس المحاسبيي، إضافة إلى عرض أهم المعايير الواجب توفرها في القياس المحاسبي حتى يكون ذات جودة ويفي بالأغراض التي يسعى إلى تحقيقها، وفي الأخير نتطرق إلى مختلف الأساليب المستخدمة في عملية القياس المحاسبي.

الفرع الأول: خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبيي وتعدد خطواتها على الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبيي وعدد الخطوات التي تنفذ بها وذلك تبعا لإختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية،[2] وتتضمن عادة عملية القياس المحاسبي الخطوات التالية:[3]

أولا– تحديد الخاصية محل القياس: الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة هي حدث اقتصادي تاريخي له آثر مالي على المؤسسة، كما يمكن أن يكون حدثا مستقبليا له آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس المحاسبيي، تتمثل في عدم قدرته غالبا على تحديد الخاصية محل القياس تحديدا دقيقا.

ثانيا– تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس المحاسبية ووحدة القياس المميزة للقياسات: يتوقف إختيار نوع المقياس المناسب على نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس تتمثل في مجرد تبويب الحدث محل القياس فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الأصول مثلا) فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي وإذا ما تجاوزت

[1]– وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2]– محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 117.

[3] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص136-137

أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي (قيمة كل من هذين الأصلين) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي. كذلك تحديد وحدة القياس مهمة أيضا، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب إستخدامه وهو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد، بل لابد أن يتبع ذلك أيضا تحديد نوع هذه الوحدة النقدية المستعملة هل هي الدينار أم الأورو أم الدولار...؟

ثالثا– تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس: يتوقف تحديد نوع الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على:[1]

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

فإذا اقتصر الهدف على مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المؤسسة بشراء أو امتلاك أحد الأصول الطويلة الأجل فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة، أما إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية، ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الإهتلاك السنوي لهذا الأصل في نهاية السنة المالية، فيستخدم هنا أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، أما إذا إنصبت عملية القياس المحاسبي على المستقبل كقياس العائد المتوقع على الإستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل تحليل مالي، حيث يسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي ويكون الأسلوب المتبع في هذه الحالة هو الأسلوب غير المباشر أيضا.

الفرع الثاني: أساليب القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس المحاسبيي يمكن إتباع عدة أساليب، ويتوقف إختيار أي أسلوب منها على حسب أغراض وأهداف عملية القياس، وعادة يمكن حصر الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية فيما يلي:[2]

أولا– أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: يتم من خلال هذا الأسلوب تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبي ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، دون عملية الإحتساب القائمة على أساس توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة التثبيتات من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، ويعتبر هذا الأسلوب الأكثر إستعمالا في عملية التبويب المحاسبي.

ثانيا– أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: يعتمد هذا الأسلوب كثيرا على أسلوب القياس المباشر، إذ تعتبر القياسات المباشرة كمدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، حيث لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، فمثلا إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين وتحديد

[1]– مُحَّد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص138

[2]– وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 109-110 .

النسبة بين قيمتيهما، فلا يمكنه تحديد ذلك إلا بإتباع أسلوب القياس المباشر وتحديد قيمة كل منهما على إنفراد بأسلوب القياس المباشر.[1]

ثالثا– أساليب القياس التحكيمية (الجبرية): تتشابه هذه الأساليب مع الأساليب غير المباشرة، ويكمن الفرق بينهما بوجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، عكس أساليب القياس التحكيمية كونها تفتقد مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرض لآثار التحيز الناتج عن التقديرات الشخصية للقائمين بعملية القياس. وحسب IJIR يتم اللجوء إلى أساليب القياس التحكيمي في الظروف التالية:[2]

- عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات عملية القياس المحاسبية، وبذلك لا توجد المبررات التي يمكن الإعتماد عليها لإثبات أن الرقم محل القياس يمثل القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.
- إعتمادا ماسبق تزيد فرص إحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية، طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم على هذا الخلاف.

المطلب الثالث: أهداف ومعايير القياس المحاسبي

نتطرق في هذا المطلب إلى الأغراض والأهداف التي تسعى عملية القياس المحاسبي إلى تحقيقها، إضافة إلى عرض معايير ومحددات القياس المحاسبي.

الفرع الأول: أهمية وأهداف القياس المحاسبي

تكمن أهمية القياس المحاسبي في كونه جوهر المحاسبة، وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل فهم المحاسبة، وتزداد أهمية القياس المحاسبي من خلال إعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تم بها القياس المحاسبي، كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاظم في تحديد محتوى وأساليب وإعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة.[3] وتهدف عملية القياس المحاسبية إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:[4]

أولا– قياس الموارد التي تحقق الدخل: حيث أن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، ولضمان استمراره وبمعدلات عائد مقبولة، يجب حماية تلك الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبي لها باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

---

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص140

[2] – طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص ص37-38.

[3] – محمد معتصم إبراهيم حمد، **بدائل القياس المحاسبي ودورهما في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد 16، رقم 01، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص 03.

[4] – كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 329-330.

ثانيا– تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: بعد قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة بالإمكان تحقيق هدف آخر وهو دراسة الفرص البديلة لتسيير وتوجيه وعقلنة إستغلال الموارد تلك الطاقات لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع والهدر والضغط على أوجه الإنفاق قدر المستطاع.

فتحقيق الهدفين المذكورين أعلاه يترتب عليه نشوء أهداف فرعية أخرى تتمثل فيما يلي:

1– الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها: إن قياس الموارد ليس هو الهدف النهائي في حد ذاته، بل ينجم عنه أهداف فرعية كصيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل إستمرار تدفق الدخل.

2– الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد: تهدف إلى تحديد القيمة الاقتصادية للموارد، إذ أن المعيار الأساسي هو مجموع القيم الاقتصادية للمنافع، الخدمات والسلع التي يتم الحصول عليها.

3– التعرف على أسعار القياس: إن إستخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق خاصة فيما يتعلق بالأصول الثابتة كون عمرها الإنتاجي طويلا نسبيا، مما يظهر آثار تقلبات السوق في ظل التضخم لذا يتطلب اللجوء إلى التكلفة الإستبدالية بالنسبة للأصول التي تشترى بهدف بيعها كأصل متداول.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وتتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي:[1]

أولا– موضوعية القياس المحاسبي: الموضوعية معيار أساسي في القياس المحاسبي كونها تزيد الثقة في المعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من ذلك إلا أن ليس إتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية، ويمكن ذكر المعاني الأساسية المتعلقة بموضوعية القياس المحاسبي والمتداولة بين المحاسبين فيما يلي:[2]

- أن القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس المحاسبي.
- أن القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يعتمد على مستندات ووثائق إثبات للتحقق منه.
- أن القياس الموضوعي هو الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب يستخدم نفس القواعد والأسلوب.
- القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيرا عليه، أي أنه لا توجد فيه إختلافات كبيرة من حيث القيمة.

[1] – رولار كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الإستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)**، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 43.

[2] – مهدي عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 69.

ثانيا– ملاءمة القياس المحاسبي: يعني معيار الملاءمة أن تكون المعلومات ملائمة للهدف من القياس ولها المقدرة على إعطاء الصورة الصادقة عن الشيئ المراد قياسه في لحظة القياس، وما طرأ عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة، وكذلك إبراز القيمة الحقيقية للموارد المتاحة وأوجه إستخدامها في أي لحظة زمنية بما فيها القياس الذي يتم في لحظتين زمنيتين مختلفتين لأجل المقارنة بينهما.

ثالثا– القابلية للتحقق: تعتبر المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية يتم الإعتماد عليها لاتخاذ مختلف القرارات، وبالنظر لأهميتها يجب أن تستند على مستندات وإجراءات مدونة للتحقق من صحتها بغض النظر عن الشخص الذي يقوم بفحصها.

رابعا– القابلية للقياس الكمي: يستخدم في القياس المحاسبي أساليب كمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وعليه ينبغي استبعاد من مجال القياس المحاسبي الأحداث التي لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة النقد، لتجنب استخدام مقاييس أخرى وما ينتج عنها من مشاكل كعدم التجانس بين عناصر القوائم المالية.[1]

المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي

تحكم عملية القياس المحاسبي عدة ضوابط، معايير وحدود، وذلك قصد تحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة الثقة فيها والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، غير أن هذه المعايير والضوابط رغم تحسينها لجودة المعلومات المحاسبية غير أنها تسبب بعض المشاكل نتيجة لإختلاف النتائج بسبب إختلاف أساليب القياس المحاسبي، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل وقيود لعملية القياس المحاسبي.

الفرع الأول: المحافظة على رأس المال

يشير مصطلح رأس المال بالنسبة للإقتصاديين إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، ويظهر الإستثمار الرأسمالي في صورة الزيادة في هذه الأصول المستخدمة في الإنتاج، أما عند أفراد المجتمع فيعني كل الأصول المستخدمة في الإنتاج القومي. أما بالنسبة للمحاسبين فرأسمال المالكين أو المساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستهلك، ويبرز هذا محاسبيا بإضافة صافي ربح الدورة إلى حساب رأس المال مطروحا منه المسحوبات أو العوائد الموزعة على المساهمين، وعند وجود خسارة فإنها تطرح من حساب رأس المال.[2] ويختلف مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لإختلاف مدلوله، وفي هذا السياق يتم تداول المصطلحات التالية:[3]

أولا– المحافظة على رأس المال المالي (النقدي): وفقا لهذا المفهوم تتمثل نتيجة الفترة المحاسبية في الفرق بين القيمة الإسمية أو الدفترية لرأس المال في نهاية وبداية الفترة (صافي أصول المؤسسة)، ويقاس رأس المال بوحدات نقدية

---

[1] – بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي– دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (العلمة)**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص ص 28–29.

[2] – رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 15.

[3] – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص152

يفترض أنها ثابتة القيمة دون الأخذ بعين الإعتبار التغيرات في القدرة الشرائية لها بين بداية الفترة ونهايتها، ويتم إعداد القوائم المالية وفق هذا المفهوم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، حيث تستخدم نتيجة الفترة كمقياس للزيادة أو النقصان في ثروة المؤسسة الإقتصادية وقياس كفاءة أدائها، ففي حالة الزيادة في النقدية تزيد الثروة، ولا توزع هذه الزيادة إلا بعد أن الحفاظ على النقدية المستثمرة عند بداية الدورة المحاسبية. وفي حالة ما أرادت المؤسسة القيام بتوزيعات على الملاك مساوية للزيادة في الثروة فإنها تحافظ على رأس المال النقدي أي المستثمر عند تأسيسها بغض النظر عن إختلاف القيمة الشرائية لوحدة النقود بين هذين التاريخين.[1]

ثانيا– المحافظة على رأس المال الحقيقي: فوفق هذا المفهوم تتمثل نتيجة الفترة المحاسبية في الفرق بين قيمة رأس المال في بداية ونهاية الفترة بعد تعديل كل منهما بالتغيرات الحادثة في القيمة الشرائية لوحدة النقد، وعليه فإن نتيجة الفترة وفق هذا المفهوم يكون عبارة عن ربح اقتصادي، لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار في تحديده التغيرات في القيمة الشرائية لوحدة النقد، ويتم إعداد القوائم المالية وفقا لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير العام في مستوى الأسعار، وذلك باستخدام الأرقام القياسية.[2]

ثالثا– المحافظة على رأس المال المادي (الطبيعي): وفقا لهذا المفهوم فالمؤسسة تعتبر شخصية معنوية مستقلة، أي أن مفهوم رأس المال الإنتاجي يعكس الشخصية المعنوية للمؤسسة، حيث لا ينظر لرأس المال كإلتزام المؤسسة إتجاه الملاك أو الغير بل يشمل كل الأصول المستخدمة في العملية الإنتاجية سواء كانت ممولة من أصحاب المؤسسة أو ممولة من الغير.[3] وتقاس نتيجة الفترة المحاسبية بالفرق بين قيمة رأس المال المادي للمؤسسة في بداية ونهاية الفترة، لذا ينبغي الأخذ بعين الإعتبار التغيرات الحادثة في الأسعار الخاصة للأصول خلال الفترة المحاسبية وليس التغيرات الحادثة في المستوى العام للأسعار[4]. وتتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة بالقياس وفق تكلفة الإستبدال للعناصر المستنفدة في العملية الإنتاجية.[5]

الفرع الثاني: محددات وقيود عمليات القياس المحاسبي

تهدف عملية القياس المحاسبي إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة وتلبية إحتياجات مستخدميها، غير أن هناك بعض القيود تحد وتقلل من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، ويمكن تلخيص هذه المحددات والقيود فيما يلي:

أولا– عدم التأكد: من الفروض الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية كافية لإنجاز التعهدات الموكلة إليها، وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يتطلب اللجوء إلى العديد من الإفتراضات والتقديرات كتقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي

[1]– محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص169

[2] – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص153

[3]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[4]– محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص171

[5] – رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 21–22.

للأصول الطويلة الأجل والأسلوب الملائم لإهتلاكها،[1] فعدم التأكد يرتبط بأحداث يحتمل وقوعها في المستقبل ويشوبها عدم التأكد، وسيتم قياس قيمة هذه الأحداث المستقبلية بطريقة غير موضوعية، فلو قام إثنان بقياس نفس الأحداث لتوصلا إلى نتائج مختلفة، ويرتبط مفهوم عدم التأكد في المحاسبة فيما يلي:[2]

- إستمرارية المؤسسة وتخصيص المصروفات للفترة القادمة.
- التعبير عن الثروة بمقادير نقدية مستقبلية غير مؤكدة.

ثانيا– الخلو من التحيز: يعد تحيز المقياس من الظواهر المرافقة لأية عملية قياس وفي أي مجال كانت، ففي المحاسبة غالبا ما يصعب قياس هذا التحيز، وهذا يعود إلى طبيعة المحاسبة نفسها وكذلك إلى طبيعة عملية القياس المحاسبي. فالخاصية محل القياس المحاسبي وهي القيمة المالية للحدث الاقتصادي ليس لها مفهوما معينا لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها، كما أن عملية القياس المحاسبي هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها التحديد، ذلك ما يجعلها عرضة للإجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب، وبالتالي فالتحيز في عملية القياس يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية تفتقر للعدالة والحياد والمصداقية.

ثالثا– حدود وحدة النقد: يؤثر عدم ثبات قيمة وحدة النقد على جودة القياس المحاسبي، لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتميز بالتقلبات وعدم الثبات، وتضع وحدة النقد حدين على عملية القياس المحاسبي هما: الحد الأول هو قابلية الأحداث الاقتصادية للقياس، والحد الثاني هو وحدة القياس، فمن جهة يقتصر العمل المحاسبي على إنتاج معلومات كمية، وبالتالي استبعاد بعض المعلومات المهمة لأنه لا يمكن التعبير عنها بوحدة النقد، ومن جهة أخرى ينبغي أن تتصف وحدة القياس بالثبات وبما أن النقود التي يتم قياسها بالقوة الشرائية غير ثابتة، فإن القوائم المالية تصبح مجرد تجميعات لعناصر تم قياسها بوحدات نقدية غير متجانسة.[3]

رابعا– الحيطة والحذر (التحفظ): إعترف مجلس مبادئ المحاسبة بالحيطة والحذر، فباعتبار أن الأصول والخصوم تتسم بعدم التأكد فالمحاسبين يلتزمون بموقف متحفظ عند قياس القيم غير المتأكد منها فيلجأون للتخفيض المقصود للأصول والإيرادات وفي الجانب الآخر الزيادة المقصودة للخصوم والمصاريف.[4] فهذا المبدأ يتم إستخدامه لتخفيض القيم الدفترية لعناصر القوائم المالية للمؤسسات مقارنة مع قيمتها السوقية، وذلك بغرض الحفاظ على سمعة المؤسسة.[5]

---

[1]– بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة: ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد08، 2008، ص 63.

[2] – طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص ص50-52.

[3]– بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[4] – طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص ص64-67.

[5] - Zakaria Demdoum, Tarek Sadraoui, Hakim Berradia, **La contribution des pratiques du conservatisme comptable à laméliorationde la qualité des états financiers dans lenvironnement algérien**, Roa Iktissadia Review, vol 10, n: 02, université el Oued, 2020. p317.

الفرع الثالث: تحيز القياس المحاسبي

يكون تحيز القياس قليلا ويمكن تحديده بدقة في العلوم البحثية، عكس العلوم الإجتماعية حيث يصعب قياسه خاصة في المحاسبة[1]، ويقصد بالتحيز أن المعلومات المقدمة لا تتوفر على خاصيتي الحياد والعدالة ولا يعبر على مدى قدرة طريقة القياس على تقديم وصف دقيق للخاصية محل القياس.

أولا– مصادر تحيز القياس المحاسبي: لتحديد مصادر تحيز القياس المحاسبي من الأفضل تحليل عملية القياس المحاسبي إلى مكوناتها وعناصرها الرئيسية. وتقوم هذه العملية على أربع مكونات كالتالي:[2]

- الشخص الذي يقوم بعملية القياس المحاسبي وهو المحاسب.
- النظام المحاسبي للقياس، وطرق أساليب تنفيذ عملية القياس ووحدات القياس المستخدمة.
- الأحداث الإقتصادية محل القياس والتي تتمثل في عملية مالية حدثت فعلا بين المؤسسة والغير، وهذا في عملية القياس التاريخية والمستقبلية، وتعتبر هذه الأحداث بمثابة المدخلات لعملية القياس المحاسبي.
- القياسات أو المعلومات المحاسبية وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

وعلى هذا الأساس فإن 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 الحقيقية. ويمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ما يلي:[3]

1– تحيز قواعد القياس المحاسبي: وهو الذي يحدث بسبب نظام القياس نفسه وما يتضمنه من مفاهيم، مبادئ، فروض والأعراف المحاسبية التي تحكم عملية القياس المحاسبي، ومن بين أشكال هذا التحيز نجد تحيز القياس الذي تحتويه القوائم المالية والتقارير المعدة في فترات التضخم أو حالات الإنكماش على أساس مبدأ التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الإعتبار تعديل آثار هذا التضخم أو الإنكماش. ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا ولو من الناحية النظرية على الأقل.

2– تحيز القائم بعملية القياس: هو التحيز الذي يحدث إذا إفترضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بالحيادية والموضوعية، وأن سبب التحيز في القياس المحاسبي هو المحاسب كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه كإختيار طريقة إهتلاك الأصول غير الجارية أو المبالغ والأقساط الناتجة عن تقدير عمرها الإنتاجي.[4]

3– التحيز المشترك: وهو تحيز القياس الذي يحدث بسبب القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معا، أي أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي ودرجة موضوعية القائم بعملية القياس تكونان ناقصتين، ويحدث هذا التحيز مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة، وبالتالي فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس

[1]– وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 135.

[2]– – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص134 –135.

[3] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص149.

[4] – طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص69.

المتحيزة تتضاعف آثاره على المعلومات المحاسبية. وكمثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر، والذي يؤدي إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة، لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم سيؤدي إلى الإختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب المعلومات المحاسبية التاريخية.[1]

ثانيا– أشكال تحيز القياس المحاسبي

تتعدد أشكال تحيز القياس المحاسبي، حيث توجد ثلاثة أشكال هي[2]:

1– تحيز الموضوعية: يكون هذا الشكل من التحيز متى كانت الدقة هي المتحكمة في القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس. وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو في موضوعية أسلوب أو قاعدة القياس، أو عن نقص في موضوعية الركنين معا حيث يكون تحيزا مشتركا.

2– تحيز الملاءمة: وهو التحيز الذي يحدث عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند إستخدامها في غرض معين، ويقاس تحيز ملاءمة القياس بمدى إستفادة مستخدم المعلومات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، وكلما زادت إستفادته من المعلومات كلما نقص تحيز الملاءمة.

3– تحيز الموثوقية: يعتبر تحيز الموثوقية على القياس المحاسبي بمثابة الحوصلة النهائية لكافة أشكال التحيز التي تحدث في عملية القياس المحاسبي عبر مختلف مراحلها ومجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية التي يعتمد عليها في عملية التنبؤ.

المبحث الثاني: مداخل وطرق القياس المحاسبي

نتناول في هذا المبحث مداخل القياس المحاسبي بداية بطريقة التكلفة التاريخية وصولا إلى طريقة القيمة العادلة.

المطلب الأول: التكلفة التاريخية كطريقة للقياس المحاسبي

منذ ظهور المحاسبة وهي تعتمد على طريقة التكلفة التاريخية في قياس عناصر القوائم المالية، إذ يعتبر المدخل الأكثر إستعمالا لما يتسم به من موضوعية، غير أنه ظهرت الحاجة إلى بدائل أخرى للقياس المحاسبي تكون لها أكثر ملاءمة.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها كأساس لقياس الأصول والخصوم، ويرتكز هذا المبدأ على مبررات تضمن موضوعية القياس، حيث يمكن للأرقام مقارنتها والتحقق من صحة ودقة بيانات التكلفة التاريخية، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية وفق هذه الطريقة تتمتع بدرجة عالية من الثقة.[3]

---

[1]– وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 141.

[2] – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص:141-144.

[3]– خضير مجيد علاوي، **القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة – بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية–**، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد6، 2014، ص02.

وحسب المدرسة الكلاسيكية للقياس فعرف Alfred Steller طريقة التكلفة التاريخية على أنها "طريقة متعلقة كلاسيكيا بالتصنيف النقدي، وتعني المبالغ المدفوعة قصد الحصول على أصل معين، أو أداء إلتزام معين، ومن أهم مميزاتها الموثوقية، الموضوعية والثبات خاصة في المدى القصير".[1]

أما حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فالتكلفة التاريخية " هي المبالغ التي تقاس بالوحدة النقدية للنقد المدفوع أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الإلتزامات التي نشأت نظير سلع أو خدمات التي تم إستلامها أو سيتم إستلامها ".[2]

ومن التعاريف السابقة نلاحظ بأن طريقة التكلفة التاريخية تتميز بالخصائص التالية:[3]

- خاصية التكلفة التاريخية هي أساس قياس عناصر القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي.
- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي إعتماد وحدة قياس نقدية إسمية مع عدم الأخذ بعين الإعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار.
- تعتمد على مبدأ القياس الفعلي وقاعدة تحقق الإيراد والربح بالبيع للغير، أي مبدأ التحقق.
- تطبيق مبدأ المقابلة في تحديد الدخل.

ويراعى عند تحديد التكلفة التاريخية ثلاثة معايير هي:[4]

أولا– معيار الزمن: أي تعتمد على التكلفة النقدية للأصل في تاريخ إقتنائه.

ثانيا– معيار المكان: أي تضاف إلى تكلفة الأصل تكاليف النقل حتى يصل إلى مقر المؤسسة.

ثالثا– معيار الجاهزية: أي تضاف إلى تكلفة الأصل التكاليف المرتبطة به حتى يصبح جاهز للإستعمال.

الفرع الثاني: مبررات وعيوب طريقة التكلفة التاريخية

تتعدد مبررات طريقة التكلفة التاريخية في قياس عناصر القوائم المالية، غير أن هذه المبررات لم تمنع من وجود عيوب ونقائص لهذه الطريقة.

أولا– مبررات إستخدام طريقة التكلفة التاريخية

تكاتفت عدة مبررات موضوعية تبرر إستخدام طريقة التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، نذكرها فيما يلي:

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية المدفوعة أو التي يلتزم بدفعها وقت إقتناء الأصل أو نشوء الإلتزام.

---

[1]– سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، 2017، ص114.

[2]– وليد ناجي الحيالي، يوسف الأسدي، **عرض كتاب النظرية المحاسبية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2008، ص 07.

[3]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 166.

[4]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016، ص 111.

- يستند الإثبات وقياس الحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست إفتراضية أو تقديرية. [1]
- مبدأ تحقق الإيرادات، والذي يقضي بعدم الإعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحقيقها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر. [2]
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بتكاليف تلك الفترة فقط.
- فرض إستمرارية المؤسسة، والذي يقضي بأن المؤسسة مستمرة في نشاطها الإعتيادي خلال الفترة المحاسبية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية.
- مفهوم الثبات، حيث يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى دون مراعاة التغيرات التي تحدث في الأسعار.
- توافقه مع مبدأ الحيطة والحذر، والذي يقضي بعدم مراعاة إرتفاع أسعار الأصول، وهذا ما قد يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.
- فرض وحدة القياس النقدي، والذي يقضي بإستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات دون مراعاة التغيرات في قيمتها سواء بالإرتفاع أو الإنخفاض.

ثانيا– نقائص وعيوب إستخدام طريقة التكلفة التاريخية

بالرغم من مزايا طريقة التكلفة التاريخية، غير أنها لا تخلوا من النقائص والعيوب، والتي نذكرها فيمايلي: [3]

- لا تأخذ بعين الإعتبار التغيرات التي تحدث في القوة الشرائية لوحدة النقد، ومع إفتقار الوحدة النقدية لخاصية الثبات والتماثل فتتأثر مصداقية القوائم المالية خاصة خلال فترات التضخم الاقتصادي.
- إن إشتراط حدوث عملية تبادل فعلية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة، ينتج عنه قياس غير عادل للدخل الدوري بسبب تجاهل إحتساب إيرادات تولدت خلال فترة معينة، لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي.
- بسبب إشتراط هذا المبدأ إثبات الأحداث المالية، فتسقط عدة أصول غير ملموسة من سجلات المؤسسة كالعلامة التجارية، بسبب عدم حدوث عملية تبادل فعلية مع طرف خارجي.

[1]– محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص164.

[2]– يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **تأثير إستخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الدراسة– دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين–**، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، (دون سنة نشر)، ص ص 14-15.

[3]– محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص166-167.

- تخلو السجلات من إثبات بعض الموارد التي يتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة كرأس المال الفكري، قوائم الزبائن وقواعد المعلومات بسبب صعوبة قياس مثل هذه الموارد.
- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف بإختلاف الفترات التي حدثت فيها يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج أعمال المؤسسة على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وهذا ما يؤثر على التغير في عناصر حقوق الملكية المفصح عنها في القوائم المالية.
- عدم توافق طريقة التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات والمؤسسات كقطاع البنوك والمؤسسات
- المالية التي تحتاج إلى معلومات متجددة ومتلائمة مع السوق.[1]
- عملية التحليل المالي لا تفي بأغراضها إذا كانت المعلومات المحاسبية لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، فمثلا إذا تمت حيازة الأصول قبل سنوات، وخلال هذه الفترة إرتفعت أسعار الأصول، فهنا نسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشرا على أداء المؤسسة خصوصا في حالة مقارنتها بمؤسسات مماثلة.
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشاكل أهمها:[2]

✓ إتخاد قرارات غير صائبة من مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تبرزه من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، تسعير الإنتاج، التمويل وتحديد تكاليف الإنتاج.

✓ توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح، غير أن تلك الأرباح غير محققة في الواقع.

✓ دفع ضرائب على أرباح صورية لم تتحقق.

✓ عدم تمكن المؤسسة من إحلال أصول ثابتة محل الأصول الثابتة المهتلكة، مما يؤدي إلى إضعاف الطاقة والقدرات الإنتاجية للمؤسسة.

[1] – رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، العرابي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية– تجارب، تطبيقات وآفاق– يومي 17 و18 يناير 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص 08.

[2] – هواري معراج، حديدي آدم، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13 و14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة، ص 09.

المطلب الثاني: طريقة القيمة العادلة كبديل لطريقة التكلفة التاريخية

في ظل عيوب طريقة التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبيي ظهرت الحاجة إلى بدائل أخرى، وذلك قصد معالجة بعض المشاكل المحاسبية، ومن بين البدائل المطروحة نجد طريقة القيمة العادلة.

الفرع الأول:مفهوم وأهداف طريقة القيمة العادلة

تعتبر طريقة القيمة العادلة أكثر ملاءمة لبعض مستخدمي القوائم المالية كونها تسمح بتوفير معلومات محاسبية تلبي رغباتهم واحتياجاتهم، وبالنظر لأهمية هذه الطريقة الأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد تم تخصيص معيار دولي لإعداد التقارير المالية خاص بها (IFRS 13).

أولا– تعريف القيمة العادلة

حسب لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) تعرف طريقة القيمة العادلة على أنها " مبلغ تقديري يكمن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ القياس بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يعلم كل منهما بالمعلومات الكافية وله الحرية المطلقة وبدون إجبار على إتمام الصفقة".[1]

يعرفها كذلك مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) المعيار SFAS 157 على أنها " المبلغ المتحصل عليه في حالة بيع أصل أو تسوية إلتزام في عملية منظمة في السوق بين البائعين والمشترين في تاريخ القياس ".[2]

أما حسب معايير المحاسبة الدولية فتعرف القيمة العادلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13) على أنها " السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية. ويجب على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الإعتبار خصائص الأصل أو الإلتزام ".[3]

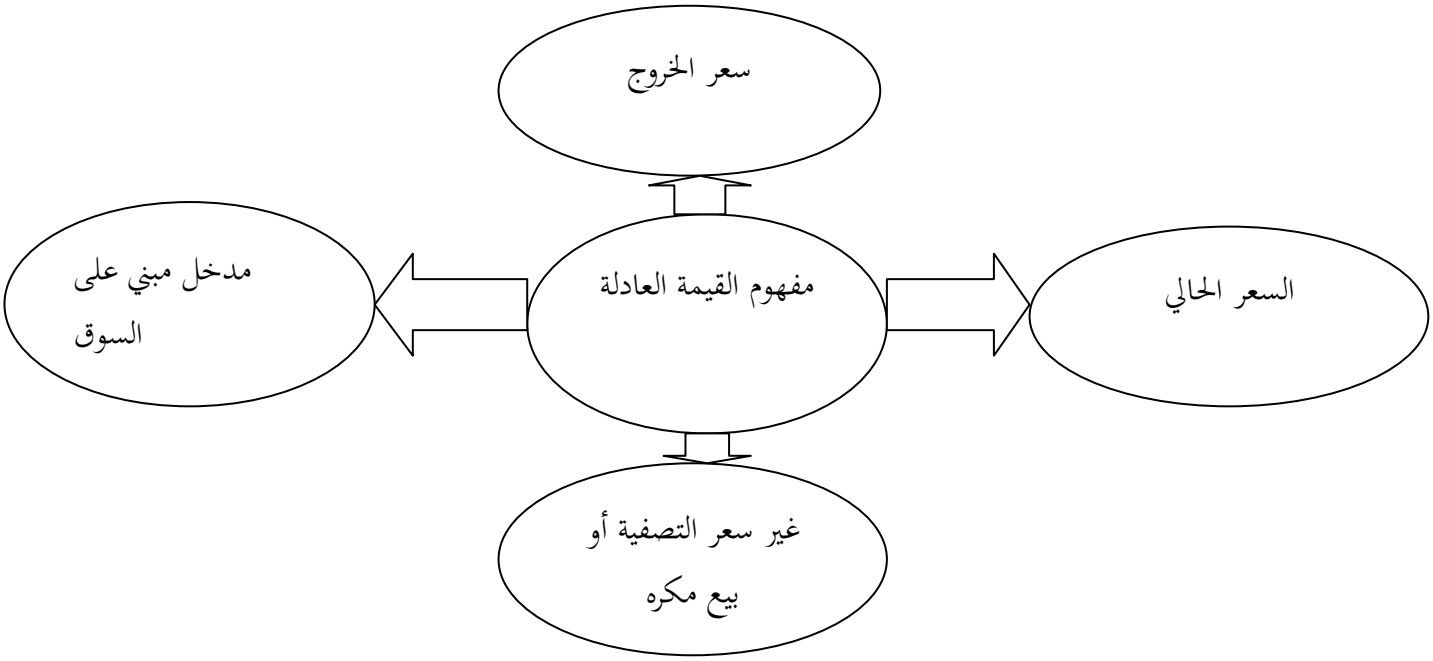
ويمكن توضيح مفهوم القيمة العادلة حسب IFRS 13 في الشكل التالي:

[1]– أسامة عمامرة، حدة فروحات، **القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي– عرض تحليلي لتجربة دولة الصين–**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات– إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، ص 330.

[2] - Samia Selhami, kerzabi abdelatif, **la problématique de la juste valeur : débat théorique et conceptuel, revue economie et management**, N :16université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, , Décembre 2016, p18.

[3]– جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص 824.

الشكل رقم (02-01): مفهوم القيمة العادلة حسب IFRS 13



Source : Selhami Samia, kerzabi Abdelatif,op-cit, p20.

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن القيمة العادلة تبنى على العوامل التالية:

- وجود سوق نشط ويمكن لجميع المتعاملين فيه الإطلاع على الظروف والأسعار.
- وجود متعاملين أو أطراف ذوي علاقة راغبة.
- حرية إتمام وإبرام الصفقات دون إكراه أو قيود.
- تحديد المبلغ أو القيمة المناسبة وفقا لأساليب مختلفة.

ثانيا- أهمية القيمة العادلة: تكمن أهمية تطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس عناصر القوائم المالية فيما يلي:[1]

- أن طريقة القيمة العادلة هي البديل الأفضل لتقريب المفاهيم بين المحاسبين والإقتصاديين، حيث لا يمكن إجراء دراسة عن العرض أو الطلب أو الإستثمار أو الدخل القومي مثلا دون توفر معلومات محاسبية ذات جودة وتتمتع بدرجة عالية من الموثوقية، الدقة، الموضوعية وتكون كذلك في التوقيت المناسب.
- تبرز طريقة القيمة العادلة الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعتبر المقياس الأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، كما أن استعماله في التقرير عن العمليات والأحداث الماضية والحاضرة يسمح بالقيام بعمليات المقارنة.
- تعد أداة قياس كفؤة خاصة إذا تعلق الأمر بأسعار الأسهم والسندات المالية.

[1]- حاج قويدر قورين، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص 343.

- تعزز القيمة العادلة من مبادئ الحوكمة، بإعتبار أن هذه الأخيرة تقوم على الشفافية والعدالة لزيادة الثقة في تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح خاصة المساهمين، وهذا ما يمكن أن توفره المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة.

الفرع الثاني: مرتكزات ومداخل القيمة العادلة

ترتكز طريقة القيمة العادلة على عدة مرتكزات وأركان رئيسية، كما أنها تستخدم عدة مداخل وطرق في عملية القياس المحاسبي.

أولا– مرتكزات القيمة العادلة: ترتكز القيمة العادلة على المرتكزات الأساسية التالية:[1]

1– القيمة: وتتمثل في الأرقام والمبالغ الدالة عن الشيء المقاس.

2– الإنسان: وهو الذي يقوم بقياس قيمة الشيء المقاس، وعليه فالقيمة المقاسة تعتبر حكما له.

3– العدالة: وهي الصفة التي ينبغي أن تتوفر في الإنسان القائم بعملية قياس القيمة.

ثانيا– مداخل وطرق تحديد القيمة العادلة: تستخدم طريقة القيمة العادلة ثلاث مداخل لقياس عناصر القوائم المالية للمؤسسة، وتتمثل هذه المداخل فيما يلي:[2]

1– مدخل التكلفة: هو أسلوب القياس الذي يبين القيمة المطلوبة واللازمة في الوقت الحالي لإستبدال نفس خدمة الأصل أو الإلتزام محل القياس أو ما يسمى بتكلفة الاستبدال الحالية.

2– مدخل الدخل: وهو أسلوب القياس الذي يعتمد على خصم التدفقات المستقبلية والدخل والمصاريف والمتوقع الحصول عنها من الأصل محل القياس، ويشمل: أسلوب القيمة الحالية، نماذج تسعير الخيارات، طريقة فائض الأرباح السنوية المستخدمة في قياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة. [3]

3– مدخل السوق: وهو أسلوب قياس يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناجمة عن معاملات السوق الخاصة بالأصول والخصوم المطابقة أو المماثلة للأصول والخصوم محل القياس.[4]

[1] – خالد الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وإنعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الرابع والثلاثون، العراق، 2013، ص 242.

[2] - Catherine Tremblay, Richard M. Wise**, Juste valeur des immobilisations corporelles d'une entité à la première application des normes comptables pour les entreprises à capital fermé- point de vue d'un expert en évaluation d'entreprises**, comptables professionneles agrées (CPA), Canada, mais 2014, p02.

[3] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 830-831.

[4] - Mohamed Said Saidani, **"La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation"**, revue el wahat pour les recherches et les etudes, vol 09, n 01, université de ghardaia, 2016, p677.

الفرع الثالث: مزايا وعيوب إستخدام طريقة القيمة العادلة

لطريقة القيمة العادلة عدة مزايا وإيجابيات، كما أنها لا تخلو من النقائص والعيوب، ونذكر ذلك فيما يلي:

أولا– مزايا إستخدام طريقة القيمة العادلة: جاء إستخدام هذه الطريقة كبديل أفضل لتدارك نقائص مبدأ التكلفة التاريخية، على أمل أن تتسم مخرجات القوائم المالية بكثير من المزايا، ويمكن حصر هذه المزايا فيما يلي:[1]

- تبرز القيمة العادلة الواقع الإقتصادي والصورة الحقيقية للمؤسسة، وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.
- تقيس هذه الطريقة بدقة الربح الاقتصادي للمؤسسة وقيمتها الاقتصادية.
- تأخذ بعين الإعتبار هذه الطريقة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية لوحدة النقد، وهذا ما يتوافق مع مفهومي المحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي أو الطبيعي.
- تعتبر المعلومات المحاسبية المعدة على أساس طريقة القيمة العادلة ملائمة لمستخدميها للقيام بالتحليلات المالية واتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية، وكذلك القيام بعملية المقارنة بين المؤسسات المماثلة.
- توفر القيمة العادلة معلومات محاسبية مناسبة للتنبؤ بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- القيمة العادلة توفر أفضل تقدير للمخاطر المتعلقة بالأدوات المالية وتوقعات السوق.
- توضح توجه السوق وحالة عدم التأكد التي تتميز بها توقعات التدفقات النقدية وفرص الإستثمار.[2]

ثانيا– عيوب ونقائص استخدام طريقة القيمة العادلة: رغم مزايا وإيجابيات طريقة القيمة العادلة غير أنها لا تخلوا من بعض العيوب والنقائص، ويمكن تلخيص هذه النقائص والعيوب فيما يلي:[3]

- عدم حيادية ودقة القياس المحاسبي على أساس هذه الطريقة نتيجة التحيز وإختلاف الإجتهادات والآراء الشخصية للقائمين بعملية القياس المحاسبية، وذلك لإعتماده جزئيا على أساليب قياس تحكيمية.
- تتطلب معرفة الظروف المحيطة بالقيمة العادلة مجهودات وتكاليف إضافية، مما يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة.
- صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة للكثير من الأصول، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة ومنتظمة أو معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يعرقل القيام بالمقارنات بينها وبين أصول مماثلة يتم القياس عليها في تقدير قيمتها العادلة.
- يتطلب إعداد القوائم المالية وفق طريقة القيمة العادلة فترة أطول من الوقت، وهذا ما يؤدي إلى تأخير وصولها إلى مستخدميها في الوقت المناسب، وعليه تفتقد معلوماتها لخاصية التوقيت الملائم.

---

[1] - محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص198.

[2] – محمد فؤاد هني، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية: دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013، ص37.

[3] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص199–200

- يسبب تعدد مداخل القياس بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف وفقا لمخرجات قياس كل منها، مما يؤدي بالقوائم المالية لفقدان مصداقيتها وموضوعيتها وقابليتها للمقارنة.
- تذبذب القيم المحددة على أساس طريقة القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم، ومعالجة فروق التقييم بطرق مختلفة يجعلها أقل ثباتا بفعل عدة تأثيرات ناتجة عن عناصر سوقية داخلية وعوامل خارجية ليس لها ضوابط محددة.
- تتيح طريقة القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال وفقا لرغبات ومصالح الإدارة، كما أن الإعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة دون أن تتم عمليات تبادل حقيقية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، وهذا ما قد يؤدي للتلاعب في الأرباح والإيرادات.
- غياب أساس العمليات، حيث أن وفق طريقة القيمة العادلة لا يتم قياس إلا العمليات التي تمت فعلا.[1]

المطلب الثالث: البدائل الأخرى للقياس المحاسبي

تتعدد بدائل وطرق القياس المحاسبي، إذ توجد عدة بدائل يمكن إستخدامها لقياس عناصر القوائم المالية غير طريقتي التكلفة التاريخية والقيمة العادلةّ، وعليه سنتناول في هذا المطلب مختلف طرق وبدائل القياس المحاسبي الأخرى.

الفرع الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تتأثر عملية القياس المحاسبي بالتضخم الإقتصادي، إذ يؤثر هذا الأخير على جودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية خاصة في حالة ما إذا تم استخدام طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس، وعلى ضوء هذا جاءت معايير المحاسبة الدولية بمعيار محاسبي دولي خاص (IAS 29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع"، وذلك قصد معالجة وتعديل آثار الضخم على القوائم المالية.

أولا– مفهوم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

جاءت هذه الطريقة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية، وحتى يمكن جمع وطرح المعلومات المحاسبية والإعتماد عليها في عملية المقارنة بين المؤسسات في عالم تتغير فيه باستمرار الأسعار والقوة الشرائية للنقود، وتسمى هذه الطريقة بطريقة المستوى العام للأسعار أو طريقة التكلفة التاريخية المعدلة[2]. ووفقا لهذه الطريقة يتم تعديل وحدة النقد المستخدمة في عملية القياس المحاسبي بمعامل محدد يتغير بتغير معدل التضخم، أما الأداة المستخدمة في التعديل فهي الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:[3]

- الرقم القياسي العام لأسعار المستهلك، ويتعلق هذا الرقم غالبا بمعدلات التغير في مصاريف المعيشة، وذلك اعتمادا على التغيرات التي تحدث في سلة سوقية من سلع تم اختيارها بأسلوب المعاينة الإحصائي.

---

[1] - Yves Bern Hein, Lionel Escaffre, **évaluation a la juste valeur, un nouveau modèle comptable**, 20 éme congrès de L'AFC, Mai 1999, p11.

[2]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[3]– محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص107 -108.

- الرقم القياسي لأسعار الجملة، ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع في سوق الجملة.
- الرقم القياسي للأسعار المتعلقة بمعدل التغير الذي يطرأ في إجمالي الناتج القومي، ويمثل هذا الرقم قيمة المتوسط المرجع لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها في جميع القطاعات الاقتصادية.

وتعتمد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على تعديل عناصر القوائم المالية إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة، أي تعتمد هذه الطريقة على الخصائص التالية:[1]

- تجاهل فرض وحدة القياس النقدي الإسمية، واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس المحاسبي.
- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي.

ولدى إستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تصنف عناصر القوائم المالية إلى مجموعتين رئيسيتين هما:[2]

1- مجموعة العناصر النقدية: وتتضمن هذه المجموعة النقدية السائلة والالتزامات التعاقدية التي للمؤسسة على الغير، أو للغير عليها والمحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة، كالتثبيتات الجارية (بإستثناء مخزونات البضائع والتثبيتات المالية قصيرة الأجل)، وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة.

2- مجموعة العناصر غير النقدية: وتتضمن هذه المجموعة إضافة للمخزونات السلعية والتثبيتات المالية قصيرة الأجل، التثبيتات غير الجارية وكذلك حقوق الملكية ما عدا الأسهم الممتازة. ويكون التعديل في قائمة المركز المالي للفترة الجارية فقط في قيم العناصر غير النقدية، في حين تبقى العناصر النقدية بقيمها الظاهرة في قائمة المركز المالي لتلك الفترة، وذلك على أساس أن قيم هذه العناصر لا تحتاج لتعديلات كونها بالصورة التي تظهر بها في قائمة المركز المالي التاريخية إنما تعكس تماما قيمتها الجارية في تاريخ قائمة المركز المالي، كما تعكس أيضا التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد في هذا التاريخ.

ثانيا- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بعدة مزايا وإيجابيات، غير أن ذلك لا يمنع من وجود نقائص وعيوب تميز هذه الطريقة. ويمكن تلخيص مزايا وإيجابيات هذه الطريقة فيمايلي:[3]

- ان تعديل القوائم المالية على أساس طريقة التكلفة التاريخية المعدلة والتعبير عن المعلومات المقدمة فيها بدلالة وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعلها موثوقة ومناسبة لعملية إتخاد القرارات.

---

[1]- محمد الهادي ضيف الله ، لبزة هشام، **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، مرجع سبق ذكره، ص 393.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 154.

[3]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 105-106.

- ان تعديل المعلومات المقدمة في القوائم المالية وفق وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجعلها قابلة للمقارنة بين المؤسسات المماثلة وكذلك عبر الفترات المحاسبية المختلفة لمراعاة التغيرات المستمرة التي تحدث في المستوى العام للأسعار.
- يسبب الدخل المحاسبي الناتج عن مقابلة المصروفات التاريخية بالإيرادات الحالية إلى التضخم الصوري في ظل إرتفاع المستوى العام للأسعار، ما يؤدي إلى تسديد ضرائب على الدخل غير مبررة وكذلك توزيع أرباح غير حقيقية، غير أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تميل للإعتدال والمحافظة نتيجة إستبعادها التضخم النقدي الصوري بتطبيقها مفهوم المحافظة على رأس المال المالي.
- ان طريقة التكلفة التاريخية المعدلة سهلة التطبيق، فهي تعتمد وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة، فهي تمثل البديل الأقل إبتعادا عن المبادئ المحاسبية المقبولة، كما أنها موضوعية نسبيا وقابلة للتحقق.
- توفر هذه الطريقة معلومات محاسبية مفيدة لمستخدميها، فأرباح أو خسائر القوة الشرائية العامة الناتجة عن حيازة العناصر النقدية تبين كفاءة إدارة المؤسسة في تعاملها مع التضخم، أما العناصر غير النقدية المعدلة وفق تغيرات القوة الشرائية فإنها تبرز بصورة تقريبية القوة الشرائية اللازمة لإحلال الأصول.
- تفصح طريقة التكلفة التاريخية المعدلة عن تأثير التضخم على الأرباح وتعطي عائد إستثمار أكثر واقعية، كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعنية.
- تسمح طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بحل مشكلة إستبدال الأصول والمحافظة على رأس المال المالي للمؤسسة وليس رأس المال الإسمي أو الأصلي.[1]
- حساب الإهتلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يسمح للمؤسسة بحل مشاكل إستبدال الأصول وتآكل رأس المال.
- إمكانية إستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في كل القطاعات والأنشطة التجارية والصناعية.

أما عيوب وسلبيات هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:[2]

- في هذه الطريقة تراعى التغيرات في القوة الشرائية العامة، أي التغيرات في قيمة النقود إعتمادا على تغيرات المستوى العام للأسعار دون مراعاة التغيرات التي تطرأ على المستوى الخاص لأسعار بعض السلع والخدمات التي تهم المؤسسة، لذلك فإن هذه الطريقة لا تعترف بأرباح وخسائر الحيازة في العناصر غير النقدية، كونها ترى أن أسعار العناصر غير النقدية تعدل بنفس معدل تغير المستوى العام للأسعار.
- ان استخدام رقم قياسي واحد لتعديل القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى عدم الدقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية، فبالرغم من الإفصاح عن أسلوب التعديل فإن أغلب مستخدمي القوائم المالية المعدلة

[1]- ضبف الله مُحَّد الهادي، لبزة هشام، مرجع سبق ذكره، ص 394.

[2]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 107-108.

يخلطون بين المستوى العام للأسعار والأسعار الخاصة بالسلع المعدلة بياناتها مع أن تعديل القياس وفق هذه الطريقة لا يعكس لا التكلفة التاريخية ولا قيمة الإستبدال.

- يختلف تأثير التضخم من مؤسسة إقتصادية إلى أخرى، فالمؤسسات ذات الأصول الرأسمالية الكثيفة تتأثر أكثر بالتضخم من المؤسسات ذات الأصول الرأسمالية القليلة الكثافة، لذلك فإن هذه الطريقة يمكن أن تغير حساب الدخل الدوري، كما أن جزءا من أرباح أو خسائر المستوى العام للأسعار الناتج عن الإحتفاظ بالعناصر النقدية هو غير محقق (مثل الدائنين والمدينين) وينبغي استبعاده من القوائم المالية وتأجيله لفترات محاسبية أخرى يثبت فيها عندما يتحقق فعلا.
- تتجاهل هذه الطريقة أخطاء التوقيت مثل طريقة التكلفة التاريخية، إذ أنها تعتمد مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، مما يؤدي إلى تداخل نتائج أعمال الفترات المحاسبية، فالإيراد قد يكتسب في الفترة الحالية ويعترف به في فترة تالية.
- ان أهم المشاكل المحاسبية التي تحدث لدى إستخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة أرباح وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة العناصر النقدية، وذلك بسبب التغيرات العامة في الأسعار في الفترة المحاسبية، إذ تتحقق خسائر القوة الشرائية لأرصدة الأصول النقدية في حين تتحقق أرباح القوة الشرائية لأرصدة المطلوبات النقدية، والعكس في حالة الإنكماش الاقتصادي، إذ تتحقق أرباح قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية وخسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية.[1]

الفرع الثاني: طريقة القيمة الجارية

تسمى هذه الطريقة كذلك بطريقة التغير في المستوى الخاص للأسعار أو التكلفة الإستبدالية، ويتمثل الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها في أن هذه الطريقة أساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية عكس الطريقة السابقة التي ينصب التعديل فيها على وحدة القياس بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم هو التكلفة التاريخية[2]. فوفقا لهذه الطريقة يحتسب صافي ربح أو خسارة الفترة بالفرق بين إيراداتها ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية، ويقصد بالقيمة الجارية أو التكلفة الجارية قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة إستبدال الأصل، وعادة ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية لتكلفة الأصل عند تقديره، أو هي عبارة عن المبلغ النقدي أو ما يماثله الواجب دفعه قصد الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي سعر السوق الحالي.[3]

[1]- محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص159.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 166.

[3]- أسامة عمامرة، حدة فروحات، مرجع سبق ذكره، ص332.

وترتكز هذه الطريقة على استخدام الرقم القياسي الخاص بأسعار السلع والخدمات التي تهم المؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على أسعار عناصر قائمة المركز المالي، ولا يكتفي بإستخدام الرقم القياسي العام للأسعار مثل طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، لذلك تعتبر هذه الطريقة أكثر ملاءمة لقياس الكفاءة والمحافظة على رأس المال المادي أو العيني للمؤسسة، وأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.[1] وتتميز هذه الطريقة بالمزايا التالية:[2]

- تعد البديل الحقيقي لطريقة التكلفة التاريخية، إذ لا تعد مجرد إعادة تعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية بإستخدام وحدات قياس موحدة للقيمة، فإتباع هذه الطريقة يؤدي إلى تفادي أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الإعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى أن يتم عقد الصفقات والمبادلات.
- تسمح هذه الطريقة بالإعتراف بأرباح وخسائر حيازة الأصول غير النقدية بمجرد تغير في أسعارها الخاصة، وتزداد أهميتها بإعتبار أن أرباح وخسائر حيازة العناصر غير النقدية هي مؤشر مهم لتقييم كفاءة الأداء الإداري للمؤسسة.
- في هذه الطريقة يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر بأسعارها الجارية، لذلك لا تظهر الأرباح أو الخسائر في القوة الشرائية العامة للعناصر النقدية.
- إن أهم المشاكل التي تثيرها هذه الطريقة هي ضرورة التمييز في حساب النتائج بين مصادر الربح بتقسيمها إلى صافي ربح أو خسارة التشغيل وأرباح أو خسائر العناصر غير النقدية.
- إن تطبيق هذه الطريقة في الواقع العملي يستوجب إستخدام عدة بدائل لتمثيل القيمة الجارية، وأهم هذه البدائل مايلي:

1- القيمة القابلة للتحقق: فبموجب هذه الطريقة تدرج الأصول بقيمة النقد أو النقد المعادل المحتمل الحصول عليه حاليا إذا تم بيعه بطريقة منظمة، وتدرج الخصوم بالقيم التي يمكن تسويتها بها، أي بالقيم غير المخصومة (الإسمية) للنقد أو معادل النقد المتوقع دفعه لتسوية إلتزامات المؤسسة.[3]

2- صافي القيمة القابلة للتحصيل: وتمثل صافي القيمة البيعية المبلغ المحتمل الحصول عليه من بيع الأصل، وذلك بعد استبعاد تكاليف التصرف فيه[4]، أو مبلغ النقد الذي من الممكن الحصول عليه في الوقت الحاضر نظير بيع الأصل بطريقة منظمة مطروحا منها تكاليف إتمام عملية البيع.[5]

---

[1] - محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص187.

[2] - رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص112-113.

[3] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[4] - يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[5] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

3- القيمة الحالية (المخصومة): تقوم هذه الطريقة على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستعمال معدل الخصم المناسب[1]. وتدرج الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المحتمل أن يولدها الأصل في نطاق النشاط العادي، وتدرج الخصوم بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المحتمل أن يحتاج إليها لسداد الخصوم في نطاق النشاط العادي.[2]

4- تكلفة الإستبدال (الإحلال): تعرف كذلك بطريقة سعر السوق الحالي أو سعر الدخول الجاري وتتمثل في المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ أو مماثل له تماما. ولقد استخدمت ثلاثة تفسيرات لتكلفة الإستبدال أو سعر الدخول الجاري كالتالي:[3]

4-1- تكلفة إعادة إنتاج الأصول الموجودة: وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله والضروري قصد الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي القيام بعملية الإستبدال مع تجاهل التطورات التكنولوجية.

4-2- تكلفة إستبدال أصول مكافئة بالأصول الموجودة: وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله والضروري قصد الحصول على أصل مكافئ أو مماثل في سوق الأصول المستعملة وله نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حاليا، دون الأخذ بعين الإعتبار التغيرات التكنولوجية الطارئة أيضا.

4-3- تكلفة إستبدال طاقة إنتاجية جديدة متكافئة بالطاقة الموجودة: وهي المبلغ النقدي أو ما يماثله والضروري من أجل الحصول على طاقة إنتاجية لأصل أو مجموعة من الأصول الجديدة التي تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة، فتكلفة إستبدال الطاقة الإنتاجية ينبغي أن يعبر عنها بأحدث الطرق الإنتاجية المتاحة.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي

تبوب معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية حسب وظائفها، فتوجد معايير متعلقة بالقياس المحاسبي ومعايير متعلقة بالعرض والإفصاح المحاسبي، فالمعايير المتعلقة بعملية القياس المحاسبية عديدة وجاءت بعدة بدائل وطرق يسمح بإستخدامها في قياس عناصر القوائم المالية، وذلك قصد معالجة مختلف المشاكل المحاسبية ذات العلاقة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مدخل لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

عرف الإقتصاد العالمي عدة تطورات وتغيرات، فمع الانفتاح الاقصادي الذي شهده العالم ظهرت شركات متعددة الجنسيات تستثمر في مختلف دول العالم، وبإعتبار أن المحاسبة هي لغة الأعمال ظهرت الحاجة لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي قصد تمكين مستخدمي القوائم المالية وتسهيل مهمتهم في عملية المقارنة واتخاذ مختلف القرارات والمفاضلة بين المؤسسات بغية الإستثمار فيها، وعلى ضوء هذا جاءت معايير المحاسبة الدولية

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 197.

[2]- جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 19

[3]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص114.

ومعايير التقارير المالية الدولية لتقليل الإختلافات وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتوفير معلومات محاسبية موحدة.

الفرع الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

تعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها " نماذج أو إرشادات عامة توجه الممارسة العملية في المحاسبة"[1]. وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصفة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

تعرف أيضا على أنها " جملة من المقاييس والإرشادات المرجعية، التي يرتكز عليها المحاسب في القيام بأعماله كالقياس والإفصاح عن المعلومات للعمليات والأحداث الإقتصادية للمؤسسة".[2]

ويمكن القول بأن معايير المحاسبة الدولية هي معايير تم إصدارها قصد توحيد المحاسبة على المستوى الدولي، وضمان التجانس في المعلومات المحاسبية لتسهيل قراءتها والقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات، وعموما تكون المعايير المحاسبية من ثلاثة أجزاء أساسية كالآتي: [3]

- وصف دقيق ومفصل للمشكلة المراد معالجتها.
- عرض طرق لحل المشكلة.
- اعتماد حلا معينا يكون مبررا.

وتتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، والتي يمكن حصرها فيما يلي: [4]

- قدرتها على تحقيق الإجماع، لاسيما بعد الإصلاحات التي عرفتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي نتج عنها توسيع مجال الإستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها.
- قوتها المكتسبة من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير.
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.
- غير إجبارية، أي إختيارية كونها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 103

[2]- محمد مبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص58

[3]- أحمد بلقاوي، مرجع سبق ذكره، ص171

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص23

الفرع الثاني: أسباب وأهداف نشوء معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

ظهرت الحاجة لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية بسبب عدة مشاكل عانت منها الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، فظهور هذه المعايير جاء لتوحيد المحاسبة دوليا وتحقيق عدة أهداف.

أولا– أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

يمكن ذكر محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دوليا: [1]

1– الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة كافة: ظهرت في منتصف سبعينات القرن الماضي الحاجة ملحة لتوحيد المعالجة المحاسبية وإستبعاد الإختلافات في الممارسات المحاسبية في مختلف الدول، فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة للمؤسسة الواحدة من فترة محاسبية الى فترة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين المؤسسات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة)، بالإضافة إلى الإختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي. ومن أهم التناقضات في المعالجات المحاسبية نجد:

- معالجة مشكلة الايجار التمويلي، فمرة يعتبر أصلا وأحيانا مصروفا دون ضوابط.
- تقييم وقياس المخزون السلعي لآخر الدورة، فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية وجود 15 طريقة مختلفة للتقييم تؤدي إلى نتائج وأرباح مختلفة.

كما ظهرت إختلافات عديدة في تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية، أي غياب لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا مثل الإختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة، الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة المعلومات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، وبإختصار كانت معلومات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة. ولاستبعاد تلك التناقضات وترقية مستوى نضج علم المحاسبة تضافرت جهود عدة منظمات محاسبية مهنية في وقت متزامن، حيث أثمرت في البداية بمعايير محاسبية وطنية متماثلة من خلال تحديد محتوى المفاهيم والمصطلحات المحاسبية وطريقة عرض القوائم المالية الدورية(قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق المساهمين) والمستوى الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم وفي مرحلة تالية بوضع وإعادة تصميم معايير محاسبية دولية وفقا لإستراتيجية التعديل المستمر بعد الاتفاق والتشاور لتطوير تلك المعايير وتحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة، وهو ما يمثل اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبية دولية.

2– انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا: تطلب الانفتاح الاقتصادي العالمي وتنامي الشركات متعددة الجنسيات وحجم الصفقات التجارية الدولية واستقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية ضرورة تقويم المعايير الدولية القائمة ووضع معايير جديدة لتنظيم وتحسين أداء المعاملات في الأسواق المالية وتجسيدا لذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بعض المعايير اللازمة لتلبية متطلبات الأسواق المالية بعد الإتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية.

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص24.

ويمكن إجمال أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة بصفة عامة في العناصر الآتية:[1]

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة للإبتعاد عن التناقضات القائمة.
- إنفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.
- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي.

ثانيا– أهمية معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

تتمثل منفعة وأهمية تبني معايير المحاسبة الدولية فيما يلي: [2]

- تمكين المؤسسة من استخدام مجموعة واحدة من المعايير لعدة أغراض ما يمكنها من الإقتصاد في التكلفة.
- إستخدام هذه المعايير دوليا سيسمح بتوفير مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.
- توفير معلومات محاسبية للمستثمرين ذات جودة عالية، وعليه تساعد على تقليل درجة مخاطر الإستثمار ومن تم تخفيض تكلفة رأس المال.
- توفير معلومات محاسبية يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية.
- التسهيل من عملية المقارنة مما يؤدي إلى إختيار أفضل البدائل المتاحة.
- زيادة فعالية الأسواق المالية وتسهيل بيع وشراء المؤسسات وإندماجها.

ثالثا– أهداف معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

تتعدد أهداف معايير المحاسبة الدولية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:[3]

- تحديد وقياس الأحداث المالية، فبدون المعايير المحاسبية لايمكن الوصول إلى نتائج دقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، فغياب المعايير المحاسبية سيؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس بطريقة سليمة، وبالتالي تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.
- يساعد على تحديد الطريقة المناسبة للقياس، حيث أن المعايير تحدد الطريقة المناسبة للاستعمال.
- المساعدة في عملية إتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يعتمد عليه في إتخاذ القرارات الصائبة.
- التقليل من الإختلافات في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة.
- الزيادة في موثوقية القوائم المالية، كونها أعدت من قبل أفراد متخصصين وذو خبرة كبيرة في مجال المحاسبة.

---

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص26

[2]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2008، ص ص124-125.

[3]- آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص130

- تعزيز الشفافية وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها، وهذا ما يساهم في تنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح في المؤسسة ويدعم مسار تطبيق حوكمة الشركات.[1]

وحتى تحقق معايير المحاسبة الدولية هذه الأهداف المرجوة يتطلب على واضعي ومصدري المعايير المحاسبية الدولية إحترام المبادئ التالية: [2]

- إلزامية تناسق معايير المحاسبة المصاغة مع الإطار التصوري وأهداف المعلومة المحاسبية.
- أن تتم عملية وضع المعايير وإصدارها من قبل هيئة مستقلة وتتمتع بالسلطة.
- تهيئة الكفاءات والموارد المالية الضرورية لإنتاج معايير محاسبية ذات جودة عالية.
- يجب أن تعمل الهيئة المصدرة للمعايير على حماية المصالح العامة، وأن تكون إجراءات إصدار المعايير مفتوحة وشفافة لضمان مشاركة كل الأطراف المهتمة.
- ينبغي التفسير بدقة أسباب قبول أو رفض معيار محاسبي معين، وفي حالة كون المعيار معقد أو يتضمن إجراءات غير مألوفة فمن الضروري تقديم أمثلة تطبيقية وحصص إرشادية أو دورات تكوينية.

الفرع الثالث: الهيئات المؤسسة لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

أسفرت المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات قصد وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وتتمثل أهم هذه المنظمات فيما يلي:

أولا– لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية، وتشكلت هذه اللجنة سنة 1973 إثر إتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية.[3]وحتى سنة 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150هيئة تنتمي إلى 104 دولة، وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضي أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة دول نامية على الأقل، كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربع مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية.[4] وقد حدد دستور اللجنة أهدافها فيما يلي:

- إعداد وإصدار معايير محاسبية يمكن تطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف دول العالم.

---

[1] - Mustapha Boubakeur, **l'impact des normes internationales de divulgation financiére sur le renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**, Algerian Business Performance Review, n:09, Université d'Ouargla, 2016, p28.

[2]- بدرة بن تومي، مرجع سبق ذكره، ص ص05-06.

[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[4]- أحمد محمّد أبوشمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، ط01، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 10

- العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية المستخدمة في مختلف دول العالم قصد إعداد قوائم ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي.
- العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أنشط الهيئات الدولية في هذا المجال.

ثانيا– الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب، ويهدف الإتحاد إلى تحسين مهنة المحاسبة عالميا والمساهمة في تطوير الإقتصاد الدولي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على إعتمادها[1]، ويضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية كمصر، المغرب، تونس، البحرين، العراق، لبنان، السعودية. وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية:

- إصدار المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- إصدار معايير دولية لرقابة الجودة.
- إصدار قواعد دولية لأخلاقيات المهنة وضوابط التعليم المستمر.
- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويتم تنفيذ برنامج عمل الإتحاد من قبل اللجان التالية:[2]

- ✓ **لجنة التعليم**: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية).
- ✓ **لجنة السلوك المهني**: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قبولها من طرف المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- ✓ **لجنة المحاسبة المالية والإدارية**: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين.
- ✓ **لجنة القطاع العام**: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

ثالثا– لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC): وقد تم منح هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين(ifac)على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضائها من طرف منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك لضمان عدة وجهات نظر مختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتضمنت اللجنة إبتدء من

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص 110.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص110 -111

1994 أعضاء من 13 دولة وهي: أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية. وتبدأ إجراءات العمل في لجنة (iapc) باختيار مواضيع لدراستها تفصيليا بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الهدف، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم اللجنة بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعات اللجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الإنتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية (ثلاثة أرباع) المقررة. وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الانجليزية ويعطي وقت كافي لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر إسم المنظمة التي قامت بالترجمة .[1]

إن عملية إعداد وإصدار أو تعديل المعايير المحاسبية الدولية، تخضع لعدة إجراءات تقوم على أساس مبدأ التشاور بين جميع الأطراف المعنية، وتكون هذه الإجراءات وفقا للمراحل التالية: [2]

- يشكل المجلس لجنة توجيهية دولية يترأسها ممثل عن المجلس، وتضم ممثلين عن المؤسسات المحاسبية لثلاثة بلدان على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المؤسسات الأخرى، الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المتعلقة بالموضوع وتراجعها، وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية، مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية. وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.
- بعد تلقي لجنة التوجيه تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضير بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض، وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار، والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها، وتمتد هذه الفترة عادة لأربعة أشهر.
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ، وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة عليه، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص 111-112 .

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص ص108-109

- تعد اللجنه التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح بعد أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.
- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات، وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس وبعد التنقيح وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي

قسمت معايير المحاسبة الدولية حسب وظائف المحاسبة، والقياس المحاسبي بإعتباره وظيفة من وظائف المحاسبة فتوجد معايير محاسبية خاصة به، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيمايلي:

1- المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS 2) المخزونات

تعرف المخزونات بأنها "السلع التي تم شراؤها من طرف المؤسسة ضمن النشاط العادي لها، كذلك السلع قيد الإنتاج لغرض البيع، بالإضافة إلى المواد الأولية أو التوريدات المخصصة للإستهلاك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات".[1] ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر الإرشادات والقواعد المحددة لتكلفة المخزون، كذلك يحدد كيفية الإعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الإعتراف به كمصروف لاحقا، كما يحدد كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق من المخزون وتوضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.[2]

وينطبق هذا المعيار على:[3]

- كافة المخزونات غير المستثناة من نطاق تطبيقه كالأعمال قيد الإنشاء وعقود الأعمال المرتبطة بها (IAS 11) أو الأدوات المالية المعالجة بموجب المعيار (39) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (09).
- لا ينطبق على قياس مخزون منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والناتج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عمايلي:[4]

- السياسة المحاسبية التي ترتبط بتقدير تكلفة البضاعة.
- القيمة الدفترية لأي بضائع مقيمة بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع، وتصنف بشكل عام كبضاعة أو مواد أولية أو إنتاج أو بضائع جاهزة، ويتم تصنيفهات حسب ما يناسب المؤسسة.

[1] - Stéphan Brun, **l éssentiel des normes comptables internationales IAS-IFRS**, op.cit , p106.

[2] - **معايير المحاسبة الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2008، ص 21.

[3] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص50.

[4] - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص469.

- قيمة أي تخفيضات للبضاعة إلى القيمة القابلة للتحقق المعترف بها كمصروف خلال الفترة والظروف المؤدية إلى ذلك.
- قيمة أي عكس للإنخفاض الذي يتم الإعتراف به مسبقا.

2- المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (IAS 12) ضرائب الدخل

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وتحديد كيفية إحتساب مقدار الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة، بالإضافة إلى توضيح كيف يتم التعامل ومعالجة الإختلافات الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والدخل الخاضع للضريبة.[1]

وينطبق هذا المعيار على محاسبة ضرائب الدخل من الضرائب المحلية والأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة كذلك الضرائب المستحقة السداد من قبل المؤسسات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بالتوزيعات على المؤسسة المعدة التقرير، ولا ينطبق هذا المعيار على المنح الحكومية أو الإعفاءات الضريبية للإستثمارات، ولكن ينطبق عن الفروق المؤقتة التي تحدث عن مثل تلك المنح أو الإعفاءات الضريبية للإستثمارات.[2] ويتطلب هذا المعيار الإفصاح على ما يلي:[3]

- إجمالي الضرائب الحالية والمؤجلة المرتبطة بالعناصر المدينة أو الدائنة في النتيجة أو في حقوق الملكية.
- توضيح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي.
- توضيح التغيرات على معدل الضريبة المطبقة بالفترة المحاسبية السابقة.

3- المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) الممتلكات، المباني والمعدات

تعرف الممتلكات، المباني والمعدات على أنها أصول تمتلكها المؤسسة لإستخدامها في تنفيذ نشاط المؤسسة أو بغرض تأجيرها للغير ويتوقع إستخدامه أكثر من فترة محاسبية. ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية والإعتراف بها، إهتلاكها، القيمة القابلة للإهتلاك، الحياة الإنتاجية، القيمة المتبقية والقيمة العادلة، إضافة إلى تحديد عناصر تكلفة الأصول والنفقات اللاحقة المرتبطة به وإعادة تقييمه وإستبعاده.[4] ويطبق هذا المعيار على جميع التثبيتات العينية من ممتلكات، مباني، معدات، تجهيزات، عقارات والأصول المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي بإستثناء مايلي:[5]

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب (IFRS5).

---

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

[2] - **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ifrs 2016**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 509.

[3] - Stéphan Brun, **l éssentiel des normes comptables internationales ias-ifrs**, op.cit, p150.

[4] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص57.

[5] - Alaoui Muhamedi Salahedine, El Housny youssef**, introduction aux normes comptables internationals IAS-IFRS, guide du professionnel et manuel de l étudiant**, 1 ere édition, imprimerie el Maarif al jadida, Rabat, Maroc, novembre 2014, p40.

- الأصول البيولوجية المعالجة بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS41).
- حقوق التعدين والموارد المعدنية والإحتياطات والموارد غير المتجددة، والمعالجة بموجب (IFRS06).

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[1]

- أسس القياس المستخدمة في إحتساب إجمالي المبلغ المرحل (القيمة الدفترية) وفي حالة إستخدام أكثر من أساس فينبغي الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات وطرق الإهتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ المرحل والإهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية الفترة.
- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مبينا (الإضافات، التنازل، عمليات تملك مؤسسات أخرى من خلال إندماج الأعمال، الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية).
- خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في حساب النتائج خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36.
- خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في حساب النتائج، والتي تمثل أرباح إستعادة خسائر التدني خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 36.
- مصروف الإهتلاك للفترة الحالية.
- صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمؤسسة أجنبية.
- التغيرات الأخرى.

4- المعيار المحاسبي الدولي (IAS19) منافع الموظفين

جاء هذا المعيار ليسلط الضوء على متطلبات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من طرف أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين وكذلك بعد تقاعدهم، إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.[2]

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح وتحديد المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين.[3] ويطبق هذا المعيار من طرف صاحب العمل عند المحاسبة عن جميع منافع الموظفين، ما عدا تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي 2 " الدفع على أساس السهم"، وتشمل منافع الموظفين الذين ينطبق عليهم هذا المعيار ما يلي:[4]

[1]- جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص 200-201.

[2] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص659.

[3] - Stéphan Brun, **l'essentiel des normes comptables internationales ias-ifrs**, op.cit, p125.

[4]- **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ifrs 2016**، مرجع سبق ذكره، ص 547.

- منافع الموظفين القصيرة الأجل كالأجور، الرواتب، المساهمات في الضمان الإجتماعي، الإجازات السنوية، المشاركة في الربح والمكافآت.
- منافع لما بعد إنتهاء التوظيف كمنافع التقاعد، التأمين على الحياة والرعاية الطبية لما بعد إنتهاء التوظيف.
- منافع الموظف الأخرى الطويلة الأجل كحالات الغياب الطويلة الأجل، أو منافع العجز الطويلة الأجل.
- منافع إنتهاء التوظيف.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[1]

- عرض مكونات مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية ومصروف فوائد وعوائد أصول الخطة أو يجوز عرضها كمبلغ مستقل ضمن قائمة الدخل.
- تقديم إفصاحات كافية لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المؤسسة.
- السياسة المحاسبية للإعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية.
- الإفتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة.
- وصف الخطة ومكونات المصاريف الإجمالية في قائمة الدخل.
- أية ممتلكات مستخدمة من قبل المؤسسة والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

5- المعيار المحاسبي الدولي (IAS20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية

تعتبر المنح الحكومية مساعدات تمنحها الحكومة في شكل تحويل موارد إقتصادية للمؤسسة مقابل إلتزامها بالوفاء بإلتزامات ترتبط بأنشطتها سواء كانت تلك الإلتزامات مستقبلية أو ماضية.[2] وجاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ليصف ويبين المحاسبة الخاصة بالمنح الحكومية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمساعدات الأخرى.[3] ويطبق في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية وعن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية، ولا ينطبق على ما يلي:[4]

- المواضيع المتعلقة بالمحاسبة عن الهيئات الحكومية في القوائم المالية.
- مساهمة أو مشاركة الحكومة في ملكية المؤسسة.
- المنح الزراعية الحكومية المعالجة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (الزراعة).
- المساعدات الحكومية الممنوحة للمؤسسة في صورة منافع متوفرة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[5]

[1] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص670.

[2] – أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره ، ص108.

[3] - Veronlca Poole , **guide de référence sur les IFRS**, documents et services creatifs a delloite, Montréal, Canada, 2014, p86.

[4] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص60.

[5] - أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص120.

- السياسة المحاسبية المتبعة وطريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية.
- طبيعة ومقدار المنح الحكومية ومداها وشروطها.
- الشروط والإلتزامات التي لم تتمكن المؤسسة من الوفاء بها، وكذلك الظروف الطارئة الأخرى المتعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الإعتراف بها.

6- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

جاء هذا المعيار ليحدد كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبرز كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير، وبشكل رئيسي يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسعار الصرف التي يجب إستخدامها وأين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية[1].

ويجب تطبيق هذا المعيار في الحالات التالية:[2]

- عند المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، ما عدا تلك المعاملات والأرصدة المشتقة التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية".
- عند ترجمة النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي يتم تضمنها في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق إما التوحيد أو طريقة حقوق الملكية.
- عند ترجمة نتائج المؤسسة ومركزها المالي إلى عملة العرض.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[3]

- مبلغ فروقات أسعار الصرف المعترف بها في قائمة الدخل.
- فروقات أسعار الصرف الصافي المعترف بها في حقوق الملكية مع مقاربتها في بداية ونهاية الفترة.
- معلومات تخص عملة عرض القوائم المالية والعملة الوظيفية التي تتعامل بها المؤسسة وتغيراتها.

7- المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) تكاليف الإقتراض

تباينت المعالجات المحاسبية في الممارسة العملية لمعالجة تكاليف الإقتراض، ولهذا جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 23" تكاليف الإقتراض"، والذي يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض[4]، سواء الإعتراف بالتكاليف كمصاريف للفترة أو رسملة تكاليف الإقتراض التي تضاف مباشرة إلى تملك أو إنتاج أصل.[5] ويتضمن نطاق هذا المعيار ما يلي:[6]

---

[1]- جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص416.

[2]- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 584.

[3] - Alaoui Muhamedi Salaheddine, Elhousny youssef, op.cit, p188.

[4] - Veronlca Poole, op.cit, p89.

[5] - Stéphan Brun, op.cit, p128.

[6]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 62.

- يجب تطبيقه في المحاسبة عن تكاليف الإقتراض.
- لا يتعامل مع التكلفة الفعلية أو المقترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال المتمثل في الأسهم الممتازة غير المصنفة كإلتزام.
- لايطبق على تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى إمتلاك أو إنشاء أو إنتاج أصل.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف الإقتراض.
- مبالغ الفوائد المرسملة خلال الفترة.
- معدل فائدة تكاليف الإقتراض المستخدم لحساب الفائدة المرسملة.

8- المعيار المحاسبي الدولي (IAS27) القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة

يحتاج مستخدمو القوائم المالية للمؤسسة القابضة إلى معلومات حول قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التغيرات في المركز المالي ككل[1]، وعليه جاء هذا المعيار ليحدد كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وكذلك عرض القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية تعكس الجوهر الإقتصادي وليس الشكل القانوني للقوائم المالية.[2] ويتم تطبيق هذا المعيار عن:[3]

- المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية منفصلة.
- لا يحدد هذا المعيار ماهية المنشآت التي تعد قوائم مالية منفصلة، وهو ينطبق عندما تعد المؤسسة قوائم مالية منفصلة تلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[4]

- قائمة الشركات المنفصلة والفروع والمعلومات الهامة المتعلقة بها (الإسم، البلد، حصة الأسهم....).
- في حالة ما تقوم المؤسسة بإعداد قوائم مالية منفصلة، يتوجب عليها عدم إعدادها لقوائم مالية موحدة.
- طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة والشركات التابعة.

---

[1] - Henrie Van Greuning, Darrel scott, Simonet Terblanche, **international financial reporting standards a pratical guides**, six th edition, the world bank, Washington, d.c, 2011, p79.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[3] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 612.

[4] - Stéphan Brun, op.cit, p78.

9- المعيار المحاسبي الدولي (IAS28) الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيف تتم المعالجة المحاسبية عن الإستثمار في الشركات الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الإستثمارات في الشركات الزميلة.[1] ويجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى وتسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى شركات خاضعة للسيطرة المشتركة.[2]

10- المعيار المحاسبي الدولي(IAS36) الإنخفاض في قيمة الأصول

يجب على المؤسسة في كل نهاية فترة محاسبية التأكد من إحتمال إنخفاض أي أصل والإعتراف بقيمة الإنخفاض كخسارة وتظهر كمصروف في قائمة الدخل، ولهذا جاء هذا المعيار ليعرض المعالجة المحاسبية في قيمة الأصول والإفصاح عنها، حيث يطالب بالإعتراف بالخسارة الناجمة عن إنخفاض في قيمة الأصول بحيث لا يتم تسجيل الأصول كما لا يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد، كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الإنخفاض في القيمة وطرق قياس الإنخفاض.[3] ويطبق هذا المعيار في محاسبة إنخفاض كل الأصول ما عدا (المخزونات، الأصول المالية، الأصول البيولوجية، عقارات التوظيف، أصول الضريبة المؤجلة)[4].

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[5]

- القطاعات الرئيسية فقط كخطوط الإنتاج أو الصناعة.
- خسائر الإنخفاض المعترف بها والتي تم عكسها.

وفي حالة ما إذا كانت خسائر الإنخفاض أو مكاسب عكس الإنخفاض في أصل معين فيجب الإفصاح عمايلي:

- الأحداث والأحوال التي أدت إلى الإنخفاض.
- قيمة خسائر الإنخفاض.
- الأصل المنفرد، طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه.
- وحدة توليد النقد، وصفها وقيمة خسائر الإنخفاض أو عكسها في فئة الأصول أو القطاع.
- أساس تقدير القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة العادلة.
- معدل الخصم إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد هي القيمة في الإستخدام.

أما إذا كانت خسائر الإنخفاض أو مكاسب عكس الإنخفاض والتي تم الإعتراف بها مهمة نسبة إلى القوائم المالية ككل فيجب الإفصاح عن:

[1] - Alaoui Muhamedi Salaheddine, Elhousny youssef, op.cit, p162.

[2] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص391.

[3] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[4] -Stéphan Brun, op.cit, p113.

[5] - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 444.

- فئة الأصول الرئيسية التي تأثرت بالإنخفاض.
- الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت إلى الإنخفاض.
- الإفصاح عن معلومات تخص التقديرات المستخدمة في قياس القيمة القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد التي تتضمن الشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها عمر نافع محدد.

11- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) المؤونات، الإلتزامات الطارئة والأصول المحتملة

يعتبر المخصص إلتزام ناتج عن حدث سابق يؤدي إلى تدفق موارد للمؤسسة، ويكون غير مؤكد في توقيته ومبلغه.[1] وجاء هذا المعيار ليضمن تطبيق ضوابط إثبات وأسس قياس مناسبة للمخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة، وأنه يتم الإفصاح عن معلومات كافية في الإيضاحات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها[2]، إضافة إلى تحديد مقاييس إعتراف مناسبة على المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة. ويطبق هذا المعيار على جميع المشاريع في المحاسبة عن المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة ما عدا:[3]

- تلك الناجمة عن العقود غير المنفذة حيث يكون العقد مثقلا بالأعباء.
- تلك التي يغطيها معيار محاسبي دولي آخر.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[4]

- المبلغ الدفتري المسجل في بداية ونهاية الفترة.
- المخصصات المضافة خلال الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات الحالية.
- المبالغ المستعملة والمقيدة على حساب المخصص خلال الفترة.
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة لقائمة الدخل (أرباح تخفيض المخصص) خلال الفترة.
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم.
- وصف مختصر عن طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة.
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة.
- مبلغ التعويضات المتوقعة.
- وصف موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي وحيثما يكون عمليا، يجب الإفصاح عن تقييم لتقديراتها المالية.
- عندما لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة حول الأصول المحتملة والمطلوبات المحتملة لأنه من غير الممكن القيام بذلك.

---

[1] - Audit committee Institute France**, comprendre les IFRS** kpmg, fr, novembre 2013, p40.

[2] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 713.

[3] – خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 51.

[4] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص169-170.

12- المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) الأصول غير الملموسة

الأصول غير الملموسة هي أصول تسيطر عليها المؤسسة وتحقق منافع مستقبلية كالعلامات التجارية مثلا، وحتى يعتبر الأصل غير ملموس ويعالج كأصل فإنه يجب أن يتوقع منه منافع إقتصادية مستقبلية وإمكانية قياس تكلفته بدقة[1]، وجاء هذا المعيار ليحدد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر، وينص هذا المعيار على وجوب الإعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وكذلك ينص على كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول غير الملموسة والإفصاح عنها.[2]

ويطبق هذا المعيار عن الأصول غير الملموسة بإستثناء:[3]

- الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار آخر.
- الأصول المالية، كما جاءت في معيار المحاسبة الدولي 32 " الأدوات المالية: العرض".
- الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم وقياسها حسب IFRS06.
- الإنفاق على تطوير وإستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[4]

- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة وطريقة الإهتلاك المستعملة.
- القيمة المحاسبية الإجمالية والإهتلاك المتراكم (مع إجمالي خسائر إنخفاض القيمة) في بداية ونهاية الفترة.
- مقاربة بين القيم المحاسبية لسنة N-1 في بداية ونهاية الفترة المحاسبية.

13- المعيار المحاسبي الدولي (IAS40) الإستثمارات العقارية

تقوم بعض المؤسسات بإستثمار جزء من أموالها في الأراضي والمباني قصد تأجيرها للغير والحصول منها على إيرادات التأجير، كما تلجأ بعض المؤسسات إلى الإستثمار في العقارات بهدف الإحتفاظ بها لفترة طويلة والإستفادة من إرتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية بيعها. ولهذا قد جاء هذا المعيار "الإستثمارات العقارية" لمعالجة الجوانب المحاسبية المختلفة لهذه الإستثمارات من حيث الإعتراف والقياس والإفصاح، حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية من حيث الإعتراف والقياس اللاحق بها ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.[5] وينطبق هذا المعيار على ما يلي:[6]

- الإعتراف والقياس والإفصاح للإستثمارات العقارية.

---

[1] – أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص 179.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 70.

[3] – خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص54.

[4] - Stéphan Brun, op.cit, p119.

[5] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص286.

[6] – خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص358.

- الإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي بالنسبة للمستأجر وعلى قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر.

ولا ينطبق على:

- الأصول البيولوجية المعنية بالأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي (IAS41).
- حقوق المعادن والإكتشافات لإستخراج المعادن، النفط، الغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[1]

- النموذج المطبق: هل هو نموذج التكلفة التاريخية أم نموذج القيمة العادلة.
- في الحالات الخاصة، يجب الإفصاح عن المعايير والأسس المعتمدة لتصنيف الإستثمارات العقارية.
- الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة.
- المبالغ الدفترية في حسابات النتائج.

14- المعيار المحاسبي الدولي (IAS41) الزراعة

جاء هذا المعيار "الزراعة" المتعلق بالنشاط الزراعي ليتبنى مفهوم القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية، حيث يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي وبيان متطلبات الإفصاح ذات العلاقة وكيفية عرض المعلومات المتعلقة بذلك النشاط.[2] ويجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة البنود الآتية عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:[3]

- الأصول البيولوجية.
- المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.
- المنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي أو المنح الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي والمقاسة بالقيمة العادلة والمشروطة بأحداث معينة.

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الإفصاح عن المعلومات التالية:[4]

- وصف كل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- التقييمات أو التقديرات غير المالية للكميات المادية.
- الطرق والإفتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة.
- مقاربة تغيرات القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة المحاسبية.

[1] - Alaoui Muhamedi Salaheddine, Elhousny youssef, op.cit, p63.

[2] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص552.

[3] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص74.

[4]- Stéphan Brun, op.cit, p100.

المطلب الثالث: معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي

تتمثل معايير التقارير المالية المتعلقة بالقياس المحاسبي فيما يلي:

1- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS02) الدفع على أساس السهم

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية التقرير عن العمليات المتضمنة التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات، إضافة إلى وصف الطريقة المحاسبية لمعاملات المؤسسة عند تلقيها سلغ وخدمات مقابل الأوراق المالية التابعة للمؤسسة أو مقابل مشاركة خصوم المؤسسة بالمبلغ الذي يقوم على أساس سعر السهم، أو مقابل لأي أوراق مالية تابعة للمؤسسة[1]. وينطبق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعات الأسهم وخاصة:[2]

- **تسويات حقوق الملكية:** أي العمليات التي تشمل حصول المؤسسة على سلع أو خدمات، ويتم السداد من خلال أدوات حقوق الملكية وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم، ويمكن أن تشمل المخزونات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.
- **تسويات نقدية على أساس سعر السهم:** وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المؤسسة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام تجاه الموردين بسداد مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المؤسسة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.
- العمليات التي تحصل المؤسسة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تتضمن شروط الإتفاق إعطاء المؤسسة أو المورد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أن تتم عملية التسديد نقدا أو لأصول أخرى أو من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[3]

- المعلومات التي تسهل فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم القائمة خلال الفترة.
- المعلومات التي تسهل فهم كيفية تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو البضاعة أو الخدمات المقدمة خلال الفترة المحاسبية.
- المعلومات المتعلقة بأثر معاملات الدفع على أساس السهم على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

2- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS05) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

تعتبر الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة على أنها أصول غير متداولة تنوي المؤسسة التخلص منها ببيعها وما تزال قائمة بتاريخ نهاية الفترة المالية، وجاء هذا المعيار ليحدد المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص79.

[2] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص746.

[3] - Stéphan Brun, op.cit, p141.

المحتفظ بها للبيع والعرض عن العمليات الموقوفة، وينطبق هذا المعيار على الأصول غير المتداولة التي ستتخلص منها وكذلك على مجموعات التصرف ولها مواصفات وظروف خاصة، وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على الأصول التالية نظرا لأنها معالجة بمعايير أخرى:[1]

- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار ضرائب الدخل رقم 12).
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار منافع الموظفين رقم 19).
- الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 09.
- الأصول الاستثمارية التي يتم المحاسبة عليها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 40.
- الأصول الزراعية والبيولوجية التي تقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، والتي يتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41.
- الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 04.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[2]

- ان الأصول المصنفة كمقتناة للبيع والأصول المشمولة في المجموعة التي سوف يتم التخلص منها والمصنفة كمقتناة للبيع يجب عرضها منفردة عن الأصول الأخرى على متن الميزانية.
- ان الإلتزامات في المجموعة التي سوف يتم التخلص منها والمصنفة كمقتناة للبيع يجب أيضا عرضها منفردة عن الإلتزامات الأخرى على متن الميزانية.
- هناك أيضا عدة إفصاحات إضافية أخرى تشمل وصف لطبيعة الأصول المقتناة والحقائق والظروف المحيطة لعملية البيع.
- يجب عرض مجمل الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند القياس بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو تعديلات القيمة العادلة والناتجة عن التخلص من الأصول أو المجموعة التي يتم التخلص منها في قائمة الدخل.
- يجب عرض صافي التدفقات النقدية المرتبطة بالنشاطات التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية من العمليات غير المستمرة بشكل منفصل على متن قائمة التدفقات النقدية أو الإفصاح عنها في الملاحظات.
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التعديلات التي تمت في الفترة الحالية للقيم المفصح عنها كعملية غير مستمرة في الفترات السابقة.
- إذا توقفت المؤسسة عن تصنيف جزء منها كمقتنى للبيع فإن النتائج المفصح عنها مسبقا كعمليات غير مستمرة يجب إعادة تصنيفها وإدراجها من العمليات غير المستمرة لكل الفترات المالية المعروضة.

[1] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص304.

[2] – خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ص428-429.

3- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS09) الأدوات المالية

تمثل الأدوات المالية كل من الأصول والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية، حيث أصبح هناك إقبال متزايد من المؤسسات المختلفة على الإستثمار في الأسهم والسندات والمشتقات المالية، وبالتالي أصبح هناك تأثير متزايد لتلك الإستثمارات على قائمة الدخل والمركز المالي لتلك المؤسسات.[1] وجاء هذا المعيار بهدف وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والإلتزامات المالية في تقويمهم لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، وتوقيتها وعدم تأكدها.[2] ويطبق هذا المعيار من قبل جميع المؤسسات على جميع أنواع الأدوات المالية بإستثناء:[3]

- الحصص في المنشآت التابعة، والزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية(IFRS 10،IAS27 ،IAS28)، ومع ذلك تتطلب أحيانا هذه المعايير إستخدام هذا المعيار.
- الحقوق والإلتزامات بموجب عقد التأجير الذي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS16) بالرغم من ذلك تخضع المبالغ المستحقة عن عقود الإيجار التمويلي (صافي الإستثمار في عقود الإيجار التمويلي) ومبالغ الإيجار المستحقة عن عقود الإيجار التشغيلي المثبتة من قبل المؤجر لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإثبات والهبوط، أو في حالة المشتقات المدمجة في عقود الإيجار.
- حقوق وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منفعة الموظف التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين".
- الحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب عقد تأمين كما هو معرف في المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 04 " عقود التأمين" بخلاف حقوق وإلتزامات المصدر الناشئة بموجب عقد التأمين الذي يستوفي تعريف عقد الضمان المالي.
- أي عقد آجل بين مؤسسة مستحوذة وحامل أسهم بائع لشراء أو بيع أعمال مستحوذ عليها، ينتج عنه تجميع أعمال في تاريخ إستحواذ مستقبلي، يقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 3 "إندماج الأعمال".
- إرتباطات قروض.
- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات دفع على أساس السهم التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 2 " الدفع على أساس السهم".
- الحقوق والإلتزامات التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 " الإيراد من العقود مع الزبائن" والتي تعد أدوات مالية بإستثناء تلك التي يحدد المعيار الدولي للتقرير المالي 15 أن تتم المحاسبة عنها وفقا لهذا المعيار.

---

[1] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص490.

[2] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 180.

[3] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 180-181.

- الحقوق في دفعات لتعويض المؤسسة مقابل نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الإلتزام الذي تم تثبيته على أنه مخصص وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 37 " المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

4- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS13) قياس القيمة العادلة

نظرا للإتجاه والإهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة، جاء المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 لينظم ويحدد تعريف للقيمة العادلة، ووضع معيار واحد قصد توحيد القياس بالقيمة العادلة وتقليل الفروقات والإختلافات.[1]
وينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والخصوم (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل، القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، والإفصاحات حول تلك القياسات). ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:[2]

- معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS2).
- عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار(IFRS16).
- المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزن (IAS2)، أو قيمة المنفعة التي تقع ضمن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " التدني في قيمة الأصول".

كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لمايلي:

- أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين".
- إستثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 26 " المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للإسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التصرف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36.

5- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS15) الإيرادات من العقود مع الزبائن

جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 " عقود الإنشاء" والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 "الإيرادات"، حيث يهدف هذا المعيار ليحدد المعالجة المحاسبية للإيرادات الناجمة عن الأنشطة العادية وبيع البضائع وتقديم الخدمات للزبائن.[3]
ويطبق هذا المعيار على جميع العقود مع الزبائن بإستثناء:[1]

---

[1] - Alaoui Muhamedi Salaheddine, Elhousny youssef, op.cit, p209.

[2] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص823-824.

[3] - Veronlca Poole, op.cit, p60.

- عقود الإيجار الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 16 " عقود الإيجار".
- عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 04 " عقود التأمين".
- الأدوات المالية والحقوق أو الإلتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 " الأدوات المالية" والمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 10" القوائم المالية الموحدة"، والمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 11 " الترتيبات المشتركة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 27 " القوائم المالية المنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28 " الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".
- التبادلات غير النقدية بين مؤسسات في نفس نشاط الأعمال لتسهيل المبيعات إلى الزبائن أو الزبائن المحتملين.
- يجب على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار على أي عقد (بخلاف الإستثناءات السابقة) فقط إذا كان الطرف المقابل في العقد زبون، والزبون هو طرف تعاقد مع المؤسسة للحصول على سلع هي نتاج الأنشطة العادية للمؤسسة في مقابل عوض.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية حول:[2]

❖ **العقود مع الزبائن:** حيث يتم الإفصاح عما يلي:

- تفكيك الإيراد.
- تغيرات الأصول، الخصوم وتكاليف العقد.
- إلتزامات تقديم الخدمات.
- مبلغ العمليات أو الصفقات المخصص لإلتزامات الخدمات المتبقية.

❖ الأحكام والإجتهادات المهمة عند تطبيق هدا المعيار في حالة وجود تغييرات في الأحكام:

- تحديد تاريخ الإلتزام بالوفاء.
- تحديد مبلغ الصفقة والمبلغ المخصص للإلتزام بالوفاء.
- الأصول المعترف بها كتكلفة متكبدة للحصول أو تنفيذ العقد مع الزبون.

6- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS16) عقود الإيجار

يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات، القياس، العرض والإفصاح عن عقود الإيجار. ويهدف إلى ضمان تقديم المستأجرين والمؤجرين ملاءمة بطريقة تعطي تعبيرا صادقا عن تلك المعلومات، وتعطي هذه المعلومات أساسا لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية

[1] - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 387.

[2] - Kpmg **, IFRS 15 Revenue le top départ des donné**, first impressions, édition 2016 IFRS , p26.

للمؤسسة. ويجب على المؤسسة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لحق إستخدام الأصل بالباطن، بإستثناء:[1]

- عقود الإيجار لإستكشاف أو إستخدام المعادن، النفط، الغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة.
- عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" المحتفظ بها بواسطة المستأجر.
- ترتيبات إمتياز الخدمة العامة ضمن نطاق لجنة تفسيرات معيار التقارير المالية الدولية رقم 12 "ترتيبات إمتياز الخدمة العامة".
- تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء".
- الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 " الأصول غير الملموسة" لمثل هذه البنود كالبراءات وحقوق النشر.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[2]

- يجب على المستأجر الإفصاح عن المعلومات حول عقوده الإيجارية التي يكون فيها هو المستأجر في إيضاح واحد أو قسم منفصل في قوائمه المالية. ومع ذلك لا يحتاج المستأجر تكرار المعلومات التي تم عرضها بالفعل في مكان آخر في القوائم المالية، شريطة أن تكون المعلومات تم تضمينها من خلال الإشارات المرجعية لها في الإيضاح الواحد، أو القسم المنفصل عن عقود الإيجار.
- يجب على المستأجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير:
  - ✓ مصروف الإهتلاك لحق إستخدام الأصول حسب فئة الأصل محل العقد.
  - ✓ مصروف الفائدة على إلتزامات عقد الإيجار.
  - ✓ المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل لا يتطلب أن يشمل هذا المصروف المتعلق بعقود الإيجار التي مدة الإيجار فيها شهر واحد أو أقل.
  - ✓ المصروف المتعلق بعقود إيجار الأصول منخفضة القيمة لا يتطلب أن يشمل هذا المصروف المتعلق بعقود الإيجار قصيرة الأجل للأصول منخفضة القيمة.
  - ✓ المصروف المتعلق بمدفوعات عقود الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس إلتزامات عقود الإيجار.
  - ✓ الدخل من الإيجار من الباطن لحق إستخدام الأصول.

[1] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 420.

[2] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 428-429.

- ✓ إجمالي التدفق النقدي الخارج لعقد الإيجار.
- ✓ الإضافات على حق إستخدام الأصول.
- ✓ المكاسب أو الخسائر الناجمة عن معاملات بيع وإعادة الإيجار.
- ✓ القيمة الدفترية لحق إستخدام الأصول في نهاية فترة التقرير حسب فئة الأصل محل العقد.

- يجب على المستأجر تقديم الإيضاحات عن المبالغ لفترة التقرير في شكل جدول ما لم يكن هناك تنسيقا مناسبا، ويجب أن تشمل المبالغ المفصح عنها التكلفة التي قام المستأجر بإدراجها في القيمة الدفترية لأصل آخر خلال فترة التقرير.
- يجب على المستأجر الإفصاح عن مبلغ تعهدات عقود الإيجار لعقود الإيجار قصيرة الأجل إذا كانت محفظة الإيجارات قصيرة الأجل التي تعهد بها في نهاية فترة التقرير تختلف عن محفظة عقود الإيجار قصيرة الأجل التي يتعلق بها مصروف عقود الإيجار قصيرة الأجل المفصح عنها.
- كذلك يجب على المستأجر الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية إضافية حول أنشطته الإيجارية اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية، وتتضمن هذه المعلومات الإضافية على سبيل المثال ما يلي:
  - ✓ طبيعة أنشطة عقود الإيجار الخاصة بالمستأجر.
  - ✓ التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي يحتمل أن يتعرض لها المستأجر التي لم يتم عكسها في قياس إلتزامات عقد الإيجار.
  - ✓ القيود والتعهدات التي لم تبدأ بعد والتي تعهد بها المستأجر، ومعاملات البيع وإعادة الإستئجار.

المبحث الرابع: القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي بين الواقع ومتطلبات تعزيز جودته

جاء النظام المحاسبي المالي بعدة قواعد وطرق للتسجيل والقياس المحاسبي، حيث توافق مع معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي قصد تقديم معلومات محاسبية ذات جودة يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات.

المطلب الأول: شروط تسجيل وطرق قياس عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المطلب إلى الشروط الواجب توفرها في عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج) إضافة إلى طرق القياس المحاسبي المسموح بها في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: شروط تسجيل عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

أولا- يتم تسجيل عناصر القوائم من أصول، خصوم، أعباء وإيرادات عندما:[1]

- يكون من المتوقع أن تعود هذه العناصر بمنفعة إقتصادية على المؤسسة مستقبلا.
- إذا كان من الممكن تقييم وقياس تكلفة الأصل بصورة صادقة.

[1]- فيصل محمد مايده، مرجع سبق ذكره، ص ص 50-51.

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

- أن تقوم المؤسسة بنقل كل المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات للمشتري.
- أن يكون بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة.
- أن يكون من الممكن قياس التكاليف المستحقة أو المطلوب إستحقاقها المتعلقة بالصفقة بموثوقية.

ثالثا- يتم تقييم وقياس المنتجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

رابعا- يترتب عن الأعباء المبنية بوضوح من حيث هدفها والتي تجعل حوادث حدثت أو جاري حدوثها من قبيل الإحتمال تكوين أرصدة.

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

سادسا- يدرج أي عبئ مالي في حساب النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج أي منفعة إقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تتوفر تلك النفقة المنافع الإقتصادية المستقبلية شروط التسجيل في حسابات الحصيلة بإعتبارها أصلا ماليا أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

الفرع الثاني: طرق القياس المحاسبي المسموح بها في ظل النظام المحاسبي المالي

ترتكز طريقة تقييم وقياس العناصر المقيدة في الحسابات العامة، كقاعدة عامة على التكلفة التاريخية، حيث على أساسها تقاس السلع والممتلكات المقيدة في أصول قائمة المركز المالي عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للإسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء.
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام.
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.

في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك القياس بالإستناد إلى:[1]

[1]- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 25 مارس 2009** ، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 112، ص 06 .

أولا– طريقة القيمة الحقيقية (القيمة العادلة): تعتمد هذه الطريقة على أساس المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

ثانيا– طريقة قيمة الإنجاز: تعتمد هذه الطريقة على المبلغ من أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي.

ثالثا– القيمة المحينة (قيمة المنفعة): تعتمد هذه الطريقة على التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

المطلب الثاني: قياس عناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

لقد ركز النظام المحاسبي المالي على إدراج عناصر الميزانية في الحسابات وقياسها وفق قواعد خاصة للقياس والإدراج، حيث ترتكز طريقة قياس هذه العناصر على أساس التكلفة التاريخية، في حين يسمح إستخدام طرق وبدائل أخرى لقياس عناصر القوائم المالية إذا توفرت بعض الشروط التي يحددها النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: قياس عناصر الأصول

نتطرق في هذا الفرع لعرض قياس وتقييم عناصر الأصول في ظل النظام المحاسبي المالي.

أولا– قياس الأصول الثابتة المادية وغير المادية: تعرف التثبيتات أو الأصول العينية على أنها " أصل عيني تحوزه المؤسسة بغرض الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار، والإستخدام لأغراض إدارية، ويفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما بعد الفترة المحاسبية "، وكأمثلة عن التثبيتات العينية نجد الأراضي، تجهيزات الإنتاج ومعدات النقل...".[1]

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي عبارة عن "أصول غير ملموسة قابلة للتحديد وموجهة لنفس الإستخدام، أو أنها أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، وكأمثلة عنها نجد العلامات التجارية، برامج المعلوماتية، الإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري".[2]

1– قياس الأصول الثابتة المادية (الأصول العينية)

فحسب النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الإقتناء، ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الإنطلاق في النشاط التي تدرج ضمن هذه التكاليف.

أما في حالة إنتاج التثبيتات العينية من قبل المؤسسة لنفسها، فإن تكلفته تتضمن تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، كما تضاف تكلفة تفكيك أي أصل عند إنقضاء مدة الإنتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو إقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة.[3] وتدرج في الحسابات

---

[1]– نصر الدين عيساوي، **المحاسبة المالية المعمقة2 –دروس مرفقة بتطبيقات وتمارين محلولة–**، مؤسسة نوميد غراف للنشر والإشهار، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 20.

[2]– نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة05، ص 08.

النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من إسترجاع مستوى نجاعة الأصل، وإذا كانت ترتفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل. والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:[1]

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية المؤسسة.
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

أما بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق التبادل، فتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية، أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية.[2] وهناك بعض الحالات الخاصة عند قياس التثبيتات العينية وهي:[3]

- يمكن إعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان إستعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، ويرغب في إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة إنتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وثيرة مختلفة.
- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع الإقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم إكتسابها.

2- قياس الأصول التابثة غير المادية (التثبيتات المعنوية)

أما التثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة) فحسب النظام المحاسبي المالي تدرج في الحسابات بطرق أخرى بخلاف الطريقة المذكورة سابقا، والتي تعتمد على التكلفة المنسوبة إليها مباشرة، ويمكن إقتناؤها من خلال:[4]

- الإقتناء كجزء من إندماج المؤسسات، بحيث يسجل فارق الإقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الإقتناء أو إنصهار أو إندماج.
- الإقتناء بموجب إعانة حكومية أو بموجب المبادلة مع أصول أخرى.

[1]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة 06، ص ص 08-09.

[2]- عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[3]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة04، ص 08

[4] - عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص ص61-62.

- الإنجاز الداخلي، ويشمل تكلفة المواد، تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

وتعتبر نفقات التنمية أو النفقات المترتبة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط:[1]

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على خطوط كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو إستعمالها أو بيعها.
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

وتشكل نفقات البحث أو النفقات المترتبة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها[2]، ويفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما. وفي حالة حصول الإهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.[3]

3- إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل تنتجه المؤسسة لنفسها. ويوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على المدة النفعية للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل المؤسسة، وفي حالة ما إذا كانت هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة. وتتمثل طرق الإهتلاك فيمايلي:[4]

- الطريقة الخطية (الإهتلاك الخطي)، وهو الإهتلاك الذي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- الطريقة التناقصية، وهي الطريقة التي تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- طريقة وحدات الإنتاج، وهي الطريقة التي يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- الطريقة المتزايدية، وهي الطريقة التي تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

[1]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة14، ص ص 09-10.
[2]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة15، ص 10
[3]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة13، ص9 0
[4]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة07، ص 09

4- القياس اللاحق للتثبيتات العينية والمعنوية

يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول بإعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، غير أنه يمكن للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه. وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي بإعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وتتم عمليات إعادة التقييم بإنتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت بإستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال (القيمة الحقيقية للأراضي، المباني ومعدات الإنتاج هي قيمتها في السوق)، وفي حالة غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقاس بكلفة تعويضها الصافية من الإهتلاك، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

فإذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة السوقية، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، ففي حالة ما إرتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم" على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج، أما إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة(إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء، في حين حسب النظام المحاسبي المالي تعالج كل خسارة في قيمة أصل معاد تقييمه كإعادة تقييم سلبية وتنتج عنه إنخفاض لإحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة، وكل إسترجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.[1] كما سمح النظام المحاسبي المالي لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصل في الحسابات على أساس كلفته أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لايرخص ولا يسمح بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة.[2]

[1]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة 21 -26، ص11.

[2]- نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

ثانيا– قياس الأصول المالية

تتمثل التثبيتات المالية في الأصول المالية غير الجارية، وهي تثبيتات مالية مملوكة من طرف المؤسسة معرضة للتدهور في قيمتها، نظرا لظروف مالية وإقتصادية. وتتكون من العناصر التالية:[1]

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل والتي يمكن للمؤسسة الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها.
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي القيام ببيعها في الأجل القصير (الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للإستغلال) لأكثر من إثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على إثني عشر شهرا.

ويتم قياس وتقييم الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة ومصاريف البنك عدا الحصص والفوائد المتوقع إستلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الإكتساب. أما خلال التقييم اللاحق لسندات المساهمة والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:[2]

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.
- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة يمكن تحديد هده القيمة إنطلاقا من نماذج وتقنيات القياس المقبولة عموما.

ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل إنخفاض أو إرتفاع لرؤوس الأموال الخاصة، والمبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية. وبالنسبة للتوظيفات المالية والتي تمت حيازتها حتى حلول إستحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المؤسسة ولم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية فتقيم بالتكلفة المهتلكة، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لإختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا

[1]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقر27، ص11

[2]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 122، الفقرة 05، ص12

للقواعد العامة لتقييم وقياس الأصول، وتدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية.[1]

ثالثا– قياس عناصر أخرى من الأصول الثابتة

بالإضافة للعناصر السابقة الذكر، يمكن ذكر ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس العناصر الأخرى من الأصول الثابتة فيما يلي:

1– قياس الأصول البيولوجية: يتم قياس وتقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى، وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة. ويتم تقييم هذا الأصل البيولوجي وقياسه بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة. والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.[2]

2– قياس العقارات الموظفة: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا مملوكا لتقاضي إيجار أو تثمين رأس المال، فهو بذلك غير موجه إلى الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي، وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية بإعتبارها تثبيتا عينيا، ويمكن تقييمها:

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة التكلفة).
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها أو في حالة تغيير إستعمال أي عقار موظف، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف تحوزه مؤسسته إختارت طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يقاس بطريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.[3] وتدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.[4]

[1]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 122، الفقرة 06-07، ص12

[2]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة 19، ص10.

[3]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة17، ص10.

[4]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 121، الفقرة 18، ص10.

3- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

وهي العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة، وهي عبارة عن إتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط إقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين كمايلي:[1]

- 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 مؤسسة منفصلة يحوز فيها كل شريك على مساهمة، فإن كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات.
- أما العمليات المنجزة لحساب الغير فتدرج المؤسسة العمليات التي تعالجها لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في الحسابات في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله، وتدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير بإسم المؤسسة حسب نوعه في أعباء المؤسسة ومنتوجاتها.[2]

4- إمتيازات المرفق العمومي

المرفق العمومي أن تتخلى شخصية عمومية لشخصية أخرى مادية أو معنوية على تنفيذ خدمة عامة مقابل مداخيل على مستلمي الخدمة العامة المرتبطة، وتدرج الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الإمتياز في ميزانية المؤسسة صاحبة الإمتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة بمنشآت المرفق العام المتنازل عنه بإستعمال الإهتلاكات أو المؤونات الملائمة إذا إقتضى الأمر.[3]

5- الإدماج (تجميع الكيانات والحسابات المدمجة)

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة من المؤسسات كما لو تعلق الأمر بمؤسسة وحيدة، فكل مؤسسة لها مقرها أو نشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات تعد وتنشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك المؤسسات. ويكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق المؤسسة المهيمنة على المجموع المدمج الذي يعرف بالمؤسسة المدمجة (أو الشركة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادتها ومراقبتها، وتعفى كل مؤسسة مهيمنة من إعداد قوائم مالية مدمجة إذا

---

[1]- عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص69.

[2]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 131 الفقرة 07-08، ص15.

[3]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 233-234.

كانت تحوزها بصورة شبه كلية مؤسسة أخرى، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية والحيازة شبة الكلية تعني المؤسسة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت.[1]

- **إدماج الفروع:** تدمج الفروع محاسبيا وفق طريقة التكامل الشامل كما يأتي:[2]

الميزانية: تأخذ جميع عناصر ممتلكات المؤسسة المدمجة فيما عدا سندات المؤسسات المدمجة فتحل محل قيمتها المحاسبية مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة بهذه المؤسسات والمحددة حسب قواعد الإدماج.

حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموعة محل عمليات المؤسسة المدمجة (الشركة الأم) بإستثناء العمليات المعالجة من قبل المؤسسات التي هي جزء من المجموعة فيما بينها.

ملحق الكشوف المالية: يشمل على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح للمؤسسة بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموعة، كما يحتوي على جدول لتغير محيط الإدماج يبين جميع العمليات التي أثرت فيه بفعل عمليات الإقتناء والتنازل على السندات.

- **إدماج المؤسسات المشاركة:** المؤسسة المشاركة هي مؤسسة تمارس فيها المؤسسة المدمجة نفوذا ملحوظا، وهي ليست بمؤسسة فرعية ولا بمؤسسة أنشأت في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية، سواء الحيازة المباشرة أو غير المباشرة ل 20 % أو أكثر من حقوق التصويت، التمثيل في الأجهزة المسيرة، المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية، المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين[3]. وتدرج المساهمات في إطار إعداد الحسابات المجمعة حسب طريقة المعادلة كما يأتي:[4]

الميزانية: إحلال الحصة التي تمثلها السندات من رؤوس الأموال ونتيجة المؤسسة المشاركة محل القيمة المحاسبية لتلك السندات وإحتساب حصة المجموعة في نتيجة المؤسسة المشاركة ضمن حساب النتائج المدمجة.

جدول حساب النتائج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في النتيجة، مع الأخذ في الحسبان في حساب نتيجة المؤسسة المشاركة هذه النتيجة المدمجة. ولدى دخول أي مؤسسة محيط الإدماج يتم تحديد فارق الإدماج الأول بالفرق بين تكلفة إقتناء السندات والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة، ويتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين يعالج كل منهما بطريقة مختلفة، وفي حالة عدم التمكن من تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يتم إدراجه بمبلغه الكامل ضمن فارق

[1] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 132، الفقرة 01-04، ص ص15-16.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 234-235.

[3] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 132، الفقرة 11، ص17.

[4] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 235-236.

الإقتناء، ويسجل محاسبيا ضمن الأصول غير الجارية في الميزانية في شكل زيادة في الأصول إذا كان إيجابيا وإنخفاض إذا كان سلبيا، وعند كل عملية جرد يتم مقارنته مع القيمة النفعية للعناصر غير المادية التي تشكله.

6- الحسابات المركبة: تقوم المؤسسات التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لإتخاد القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية بالسيطرة بإعداد وتقديم حسابات تسمى على سبيل الوجوب "حسابات مركبة" كما لو تعلق الأمر بمؤسسة واحدة، ويخضع إعداد وتقديم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال.[1]

7- الضرائب المؤجلة: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. وتسجل في قائمة المركز المالي وفي قائمة الدخل الضرائب المؤجلة الناجمة عن:[2]

- إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات، إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة.

وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي. وفي مستوى تقديم الحسابات تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، وتميز الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

8- **عقود الإيجار:** هو عبارة عن إتفاق أو عقد مبرم بين المؤجر والمستأجر، يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر عن حق إستخدام الأصل المعين لفترة زمنية معينة مقابل أقساط الإيجار، مع إمكانية تملك المستأجر للأصل أو إرجاعه للمؤجر وهذا ما تم الإتفاق عليه في العقد[3]، ونميز محاسبيا بين نوعين من عقود الإيجار:

8-1- عقد الإيجار التمويلي: وهو عقد إيجار تنجر عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، ومن المخاطر التي ستحول إلى المستأجر التقادم التقني، تقلبات أسعار السوق،

[1] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 132، الفقرة 19-20، ص18.

[2] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 134، الفقرة 02، ص ص18-19.

[3] - Soufiene Ben Belkacem **, les contrats de location- financement : une évolution majeure instituée par les normes (IAS-IFRS)**, séminaire 20-21mai 2008, université Mouloud Maameri, Tizi ouzou, p02.

إنخفاض في الطاقة الإنتاجية، أما المنافع فتتضمن حقوق التنازل عن الأصل، إيرادات إستخدام الأصل، بالإضافة إلى هذا فإنه ليس من الضروري تحويل الملكية في نهاية العقد[1]، ويتميز الإيجار التمويلي بالخصائص التالية:[2]

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

8-2- عقد الإيجار البسيط: يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته.[3]

وتتم محاسبة عقد الإيجار كما يلي:[4]

8-2-1- لدى المستأجر: يدرج الأصل محل العقد في أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة أيهما أقل، ويدرج إلتزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم بنفس المبلغ، كما تدرج التسديدات المدفوعة خلال مدة العقد. ويكون الأصل المستأجر موضع إهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعد المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يستهلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية.[5]

8-2-2- لدى المؤجر غير المنتج وغير الموزع: يدرج مبلغ الأصل موضوع عقد إيجار التمويل في أصول الميزانية في الحسابات الدائنة على عقود الإيجار التمويلي، في مقابل الديون الناجمة عن إقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا المصاريف المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ.

8-2-3- لدى المؤجر المنتج والموزع: الأصل المعني بالقرض الإيجاري يجلب للمؤجر إيرادين إيراد عملية البيع العادية والإيراد المالي المرتبط بالقرض الإيجاري، أما الدين المرتبط بعقد الإيجار التمويلي فيدرج في الحسابات بالميلغ الحقيقي وفقا لقواعد القياس التي تعتمدها المؤسسة، والأرباح والخسائر الناجمة عن البيع تدرج في حسابات نتيجة

[1]- عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71.

[2]- فيصل محمد مايده، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[3]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 135، الفقرة 01، ص19.

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 238-239.

[5]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 135، الفقرة 03، ص20.

السنة المالية، وتثبت المصاريف المباشرة التي إلتزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء عند تاريخ إبرام العقد.

ويدرج في الحسابات عند التنازل المقترن بعقد إيجار تمويل كما لو كان الأمر لا يعني إلا معاملة تجارية واحدة. وكل فائض كمنتوجات التنازل بالمقارنة إلى القيمة المحاسبية لدى المستأجر لا يسجل كمنتوجات في تاريخ إبرام العقدين بل يوزع على مدى مدة عقد الإيجار.[1]

9- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية: تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ إستهلاك التنازل أو زوال الأصول، وتحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ إتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية.[2]

رابعا- قياس المخزونات: وفق النظام المحاسبي المالي تعرف المخزونات على أنها أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك في الإنتاج أو تقديم خدمات.[3]وتصنف الأصول كمخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) حسب إستعمالاتها ووجهتها في المؤسسة، وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعاة ما يلي:[4]

- تشمل تكلفة المخزونات كل التكاليف الضرورية لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية، وتتضمن تكلفة الشراء (سعر الشراء+ مصاريف الشراء)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين، الأعباء المباشرة وغير المباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المرتبطة به بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما وفق التكلفة الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي تراجع بإستمرار تبعا للتكاليف الحقيقية.
- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مطابقة في أقرب تاريخ شراء أو إنتاج هذه الأصول.
- في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف ينجر عنه قيودا بالغة الإفراط أو غير قابلة للتحقيق، فتقيم بتطبيق تخفيض يتناسب مع هامش الربح المطبق عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

[1]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 135، الفقرة 04، ص20.

[2]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 137، الفقرة 01-03،ص ص 20-21.

[3]- نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 228-229.

1- التقييم اللاحق للمخزونات: إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول عليه، أي خروجه من المخازن بغرض التحويل أو البيع، ويتطلب هذا تتبع تكلفة الوحدات المخرجة من أجل تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة بما يخدم قياس النتيجة، ويسمح النظام المحاسبي المالي بإستخدام طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات وهما: طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) لتكلفة الشراء والإنتاج.[1]

2- خسارة القيمة للمخزونات:عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل قيمته بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية (سعر البيع المقدر مطروحا منها تكلفة التسويق)، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

3- الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية: تقيم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. وتثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.[2]

خامسا- قياس المدينون والموجودات المالية وماشابهها: تمثل المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل أداء الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بالأجل، والنقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة.[3]وتشمل مايلي:

1- الزبائن والحسابات الملحقة: ويدرج في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تقدم لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، يظهر فيه أيضا الزبائن المشكوك فيهم، أوراق القبض، التخفيضات والتسبيقات.

2- المصاريف المقيدة سلفا: وهي المبالغ التي دفعتها المؤسسة نظير الحصول على خدمات في المستقبل القريب، فمثلا غالبا ما يتم تسديد مصروف الإيجار أو أقساط التأمين مقدما، ويتم تحميل المصروفات المدفوعة كمصروف بجدول حساب النتائج للفترة المحاسبية التي تستفيد فيها المؤسسة من تلك المصروفات.

3- المدينون الآخرون: وهي أي حسابات مدينة أخرى بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه (الزبائن والمصروفات المقيدة سلفا)، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال فترة النشاط أيهما أقل.

---

[1]- فيصل محمد مايده، جمال خنشور، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (scf)- دراسة تحليلية-**، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، السنة 14، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 316.

[2]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 123، الفقرة 07، ص13.

[3]- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، ط01، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 37-38.

4- الإستثمارات المالية الجارية (المتداولة): قد تقوم المؤسسة بإستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن إحتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق.

5- النقدية في البنك والصندوق: وهي تمثل أموالا جاهزة، يتم قبولها فورا كوسيلة من وسائل السداد وتتمثل في: النقدية، العملات المعدنية، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية العالية السيولة والمنخفضة المخاطر، ويتم تسجيلها بقيمتها الفعلية.

الفرع الثاني: قياس عناصر الخصوم

تعتبر الخصوم إلتزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، وتتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد المملوكة من المؤسسة وتمثل منافع إقتصادية، فهي تتطلب الدفع من الموارد التي تملكها المؤسسة، وتنشأ عموما نتيجة إلتزامات أو عقود قابلة للتنفيذ قانونا بواسطة الدائن كحسابات الدفع، أوراق الدفع، الأجور والفوائد....إلخ، وتنشأ بعض الإلتزامات بنص القانون مثل الضرائب.[1]

أولا- قياس الأموال الخاصة: الأموال الخاصة هي عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد إستبعاد إلتزاماتها، أي الفرق بين الأصول والخصوم غير الجارية، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة هما:

- المساهمات المقدمة أو المدفوعة من طرف المساهمين.
- الإحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

وتتكون الأموال الخاصة من العناصر التالية:[2]

1- رأس المال الصادر: تختلف المعالجة المحاسبية للأموال تبعا لشكل المؤسسة الإقتصادية، فبالنسبة للمؤسسات الفردية تمثل أموال الإستغلال قيمة الإسهامات المقدمة من طرف صاحب المؤسسة في بداية نشاطه مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل، أما بالنسبة للمؤسسات الجماعية فيمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الإسمية للأسهم أو حصص الشركاء، وفي المؤسسات العمومية يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية. ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، حيث يقيد الإرتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديد للشركاء، أما العلاوات المتعلقة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما يدرج في هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يتعلق بفارق المعادلة عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سيرالحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)**، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[2]- فيصل محمد مايده، جمال خنشور، مرجع سبق ذكره، ص 318.

2- الإحتياطات: يمكن دمج مبلغ الإحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الإحتياطات القانونية، النظامية، العادية والمقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

3- فرق إعادة التقييم: ويقيد في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

4- نتيجة السنة المالية: تعبر النتيجة عن الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع التكاليف للفترة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية الفترة المحاسبية ونهايتها بإستثناء العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة ولا تؤثر على التكاليف والإيرادات.[1] وتدخل النتيجة في حساب الأموال الخاصة مع التمييز بينها وبين النتيجة غير المخصصة حتى موعد إتخاد قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تضاف إلى حساب أموال الإستغلال مباشرة عند إفتتاح الفترة المحاسبية الموالية.

5- الترحيل من جديد: يدرج في هذا الحساب الجزء من النتيجة التي أرادت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

ثانيا- قياس الخصوم غير الجارية: تعتبر الخصوم غير الجارية إلتزامات لا تستحق السداد خلال السنة الحالية، ولهذه الإلتزامات ثلاث خصائص هي:[2]

- لا تحتاج إلى أصول متداولة لتصفيتها.
- الغرض منها تمويل أصول طويلة الآجل.
- غالبا ما تكون مرفقة بعقد يضمن حق الدائن والمدين.

وتشمل الخصوم غير الجارية مايلي:

1- الإعانات: وهي تحويل الموارد العامة من الهيئات العمومية قصد إعطاء الأفضلية الإقتصادية النوعية للمؤسسة. وتتكون الإعانات من نوعين: فإعانات التجهيز وهي عبارة عن إعانات تستفيد منها المؤسسة من أجل إكتساب ممتلكات معنية أو إنشائها، وتدرج هذه الإعانات في حسابات المؤسسة في الصنف 2 عندما تطابق الإعانة تحويلا مجانيا لتثبيتات المؤسسة أو الصنف 4، حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر) عندما تترتب على الإعانة حركة مالية. أما إعانات الإستثمار الأخرى فهي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطته الطويلة الأجل، وتدرج إعانات الإستثمار في الحساب كمنتوجات بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض فيها تعويضها. وهذه التكاليف تناسب فيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك مبلغ الإهتلاك.[3]

---

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سيرالحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (scf)**، مرجع سبق ذكره، ص ص 45-46.

[2]- عبد الحليم سعدي، مرجع سبق ذكره، ص 162.

[3]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، ص 54.

2- الضرائب المؤجلة – خصوم-: وهي مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للدفع في فترات محاسبية مستقبلية، وتسجل في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، حيث تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبة الجارية.[1]

3- مؤونات الأخطار والأعباء: هي عبارة عن خصوم غير مؤكدة الإستحقاق، تدرج في الحسابات مع نهاية الفترة المحاسبية بالمبلغ الأكثر تقديرا للنفقات الواجب تحملها لتفادي هذا الإلتزام، وتدرج في الحالات الآتية:[2]

- عندما يكون للمؤسسة إلتزام راهن ناتج عن أحداث ماضية.
- عندما يكون من المتوقع خروج موارد لإطفاء هذا الإلتزام.
- عندما يمكن تقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا به.

فلا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محل مؤونات أعباء، ويكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية ولا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.[3]

4- القروض والخصوم المالية الأخرى: تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الجقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الإقتناء تقيم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية. والتكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات:[4]

- منقوصا من التسديدات الرئيسية.
- مضافا إلى (أو منقوصا) من الإهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند إستحقاقه.

وتنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض:[5]

- الفوائد المترتبة على الكشوف البنكية والقروض.
- إهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض.
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي.

[1]- عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[2]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 231.

[3]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 125، الفقرة 02-04، ص14.

[4]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 126، الفقرة 01، ص14.

[5]- **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 126، الفقرة 02، ص14.

- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.

ثالثا– قياس الخصوم الجارية: تضم الخصوم الجارية باقي عناصر الخصوم التي تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار دورة الإستغلال العادية أو خلال فترة لا تتعدى 12 شهرا، ووفق النظام المحاسبي المالي تشمل الخصوم الجارية ما يلي:[1]

1– السحب على المكشوف: وهي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول، وذلك طبقا لإتفاقيات التسهيلات البنكية الممنوحة للمؤسسة.

2– الموردون والحسابات الملحقة: يدرج في هذا الحساب كل إلتزامات المؤسسة للغير والمتعلقة أساسا بالعمليات التي تخص دورة التشغيل العادية كشراء البضائع، المواد الأولية، الخدمات المرتبطة بدورة الإستغلال وأوراق الدفع.

3– المصروفات المستحقة: وتمثل المبالغ المستحقة على المؤسسة والناتجة عن خدمات تحصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة والفوائد المستحقة.

4– الجزء المتداول من القروض الطويلة الأجل: وهو المبلغ المستحق السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد القروض الطويلة الأجل وفقا لإتفاقيات تلك القروض الموقعة مع البنوك.

5– الدائنون الأخرون: وتمثل باقي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة النشاط العادية أيهما أطول، والتي لم تدرج ضمن العناصر السابقة.

المطلب الثالث: قياس عناصر حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إدراج وقياس عناصر حساب النتائج في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: قياس الأعباء والمنتوجات المالية والإعانات

أولا– قياس الأعباء والمنتوجات المالية: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. والفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات (منتوجات) مالية في حسابات البائع.[2]

ثانيا– قياس الإعانات (المنح العمومية): هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو يستعملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. وتدرج

[1]– عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

[2]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 127، الفقرة 01، ص15.

الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهتلاك تكون الكلفة هي الإهتلاك، وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.[1] وتدرج 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 إكتسابها فيه. ويؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للإهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب طريقة خطية، ولا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:[2]

- بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات.
- بأن الإعانات سيتم إستلامها.

وفي الحالة الإستثنائية التي تدفع فيها المؤسسة إلى تسديد إعانة، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي:[3]

- يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة.
- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

الفرع الثاني: قياس الأعباء والإيرادات الناتجة عن العقود الطويلة الأجل

العقود الطويلة الأجل هي عقود تتعلق بإنجاز سلعة أو خدمة وتكون تواريخ الإنطلاق والإنتهاء منها في فترات محاسبية مختلفة (عقود بناء، الإصلاح، تقديم خدمات...)، وتدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخصها تبعا لوتيرة تقدم العمليات عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع (طريقة التقدم)، إلا إذا كانت طبيعة العقد أو العملية لا تسمح بذلك ولا يمكن تحديد النتيجة النهائية للعقد بطريقة موثوق بها، فيمكن أن لا تسجل كنواتج إلا المبالغ المعادلة للأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها ممكن (طريقة الإتمام)،[4] وعندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ. فإن كان مجموع تكاليف العقد يفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام) يعمد إلى تكوين مؤونة بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات الحسابية.[5]

[1] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 124، الفقرة 01-02، ص13.

[2] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 124، الفقرة 03-05، ص ص13-14.

[3] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 124، الفقرة06، ص14.

[4] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 239.

[5] – **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 133، الفقرة 04، ص18.

الفرع الثالث: قياس العمليات المنجزة لحساب الغير وإيرادات الأنشطة العادية

يبين النظام المحاسبي المالي كيفية قياس وتقييم العمليات المنجزة لحساب الغير وإيرادات الأنشطة العادية، ونذكر ذلك فيما يلي:

أولا– قياس العمليات المنجزة لحساب الغير: تدرج العمليات المعالجة من طرف المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفتها وكيل في حسابات الأطراف الأخرى، ولا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتيجة، أما العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير بإسمه فتدرج في حساباتها حسب نوعها إيرادات أو أعباء.[1]

ثانيا– قياس إيرادات الأنشطة العادية: يعرف النظام المحاسبي المالي منتوجات السنة المالية أو الإيرادات بتزايد المزايا الإقتصادية المحققة خلال فترة محاسبية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم، كما تدخل ضمن المنتوجات إسترجاع خسائر القيمة والإحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة.[2]

وتدرج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط الآتية:[3]

- أن تكون المؤسسة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا تبقى للمؤسسة دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عليها.
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة.
- أن يكون من المحتمل تحويل منافع إقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى المؤسسة.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها المؤسسة أو ستتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

ويتم تقييم وقياس المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام المعاملة، وتتمثل المنتوجات الناتجة عن إستعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة في الآتي:[4]

- فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل.
- إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم إكتسابها تبعا للإتفاقيات المبرمة.
- حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

[1]– عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[2]– محمد فؤاد هني، مرجع سبق ذكره، ص 161.

[3]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 111، الفقرة 02، ص06.

[4]– **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 111، الفقرة 30، ص06.

المطلب الرابع: قياس عناصر جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

نتطرق في هذا المطلب لما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس وتقييم عناصر جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

الفرع الأول: قياس عناصر جدول سيولة الخزينة (تدفقات الخزينة)

يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية، ويقدم مداخيل ومخارج الأصول المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):[1]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء، تحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للإستثمار أو التمويل.

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فالطريقة المباشرة تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هدا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخد بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

الفرع الثاني: قياس عناصر جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة عرض تحليلي للحركات المؤثرة في العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية، ويجب أن تحتوي على الأقل عن معلومات مرتبطة بحركة العناصر التالية:[1]

[1] - **القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008**، مرجع سبق ذكره، المادة 240، الفقرة 02-03، ص26.

- النتيجة الصافية للسنة المالية وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال ضمن تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديدات...).

المطلب الخامس: متطلبات تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بعدة طرق وقواعد للقياس المحاسبي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي، غير أن تعزيز جودة القياس المحاسبي في ظل هذا النظام يتطلب توافر عدة متطلبات وآليات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: تفعيل دور بورصة الجزائر في تحسين جودة القياس المحاسبي

تعتبر السوق المالية مكانا لإلتقاء عارضي رؤوس الأموال الطويلة الآجل والطالبين لها، قصد تعبئة وتسهيل تدفق الفوائض المالية نحو من لهم عجز مالي، وفق شروط معينة قصد المساهمة في التنمية الإقتصادية والإجتماعية.[2]

ففي الجزائر نسبة الأوراق المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية إلى الناتج المحلي الإجمالي جد قليلة، حيث أن دور بورصة الجزائر في تمويل الإقتصاد محتشما من خلال نسبة رأس مال السوق إلى الناتج المحلي الإجمالي والقيمة المتداولة بالدينار الجزائري، ما أدى إلى إنخفاض أسعار أسهم الشركات المدرجة وقلة الشركات المدرجة. فتفعيل وتنشيط بورصة الجزائر ضرورة حتمية لتطبيق ماجاء به النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يخص البدائل الحديثة للقياس المحاسبي،[3] ويمكن ذلك من خلال مايلي: [4]

- توفير البيئة الإقتصادية الملائمة، وذلك من خلال مراجعة التشريعات وضمان الإستقرار والأمن والحد من التضخم والتجنب الضريبي والقضاء على الإقتصاد الموازي.
- تنشيط السوق المالية لاسيما ما يرتبط بالسوق الأولي، أي زيادة وتنويع الأوراق المالية والمحددة من قبل المشرع، فوجود البورصة مشروط بوجود سوق الإصدار ووجود وسطاء تداول، ومن أجل ذلك فيجب إسناد الأمر للبنوك التجارية للقيام بهذا الدور في فترة أولية.

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص204.

[2]- جمال لعمارة، حدة رايس، **تحديات السوق المالي الإسلامي**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات- دراسة حالة الجزائر والدول النامية- يومي 21-22 نوفمبر 2006، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، ص03.

[3]- علي عزوز، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية- تجارب-تطبيقات وآفاق يومي 17-18جانفي2010، المركز الجامعي الوادي ، الجزائر، ص 10.

[4]- مريم طبني، عزيزة بن سمينة، **دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد السابع، جامعة الوادي، 2017، ص ص 338-339.

- إلزامية تطهير المؤسسات العمومية على المستوى التنظيمي والتسييري قبل إنضمامها للبورصة، فقبل خصخصتها يستحسن عند تحرير أسهمها التوجه للمستثمرين التأسيسيين لما لهم من قرارات تمويلية، ثم إشراك عمال المؤسسة في رأس مالها، وبعد ذلك اللجوء إلى الجمهور لطرح أسهم المؤسسة في أوساطهم.
- تشجيع المؤسسات الإقتصادية خاصة الإستراتيجية منها على الإبتعاد عن أساليب التمويل بالوساطة المالية والتوجه أكثر نحو أسلوب التمويل باللاوساطة المالية، وفي هذا الإطار يمكن تنشيط البورصة عن طريق اللجوء للتخصيص من خلال إستبدال الديون بمساهمات في تلك الشركات سواء تلك الديون لدائنين محليين أو أجانب، ما يخفف العبء على ميزانية الدولة وينوع الأوراق المالية في بورصة الجزائر.
- إلزامية مراجعة شروط دخول المؤسسات الخاصة في البورصة لما يمكن أن تقدمه في سبيل تحقيق التنمية الشاملة للبلاد، وتمكينها من الإستفادة بالدعوة العمومية لإدخار وتداول أوراقها المالية بهذه الهيئة.
- نشر وغرس ثقافة الإدخار والإستثمار لدى الفرد الجزائري عبر مختلف وسائل الإعلام.
- وضع تشريعات وقوانين صارمة وتشديد الرقابة على التصرفات غير القانونية للمتدخلين في البورصة.
- زيادة الرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة، حتى تكون المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تبين الصورة الحقيقية للمؤسسات، وذلك من أجل زيادة الثقة فيها وجلب مدخرين ومستثمرين إليها.

الفرع الثاني: توفير نظام معلومات للإقتصاد الوطني

إن قياس عناصر القوائم المالية بصورة موضوعية قصد تقديم معلومات محاسبية ملائمة لمستخدميها وتحظى بثقتهم يتطلب أحيانا إستخدام طرق القياس المحاسبي البديلة عن طريقة التكلفة التاريخية خاصة مع التدهور المستمر لقيمة العملة الوطنية مقارنة بالعملات الأجنبية، حيث أن هذه البدائل تحتاج إلى التقدير الشخصي للمحاسبين لعناصر القوائم المالية خاصة الأصول الثابتة معتمدين على خبراء في المجال. وفي ظل غياب الشفافية ووجود ضبابية وتضارب في المعلومات المنشورة حول الإقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية وقلتها أو إنعدامها أحيانا، فهذا يصعب من مأمورية المحاسبين في قياس وتحديد قيم عناصر القوائم المالية خاصة تلك التي تبقى في المؤسسة لأكثر من فترة محاسبية على أساس القيمة العادلة ومختلف بدائل القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ولهذا يجب توفير نظام معلومات يسمح بتوفير معلومات محاسبية تتمتع بالخصائص النوعية كالموثوقية، المصداقية، الثبات، التوقيت المناسب، وهذا لا يكون إلا بتوفير أسواق نشطة، منظمة وفعالة، والقضاء على الأسواق الموازية، إضافة إلى تعزيز الشفافية والإفصاح عن المعلومات التي تسمح بقياس وتقييم عناصر القوائم المالية بكل موضوعية ومصداقية.

الفرع الثالث: تكييف التشريعات والقوانين وتعديلها مع مايتوافق مع متطلبات القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية

إن ضمان تطبيق ماجاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص طرق وقواعد القياس المحاسبي بأحسن جودة ممكنة يتطلب إعادة النظر في المنظومة القانونية، ومن أهم هذه القوانين والتشريعات الواجب إعادة النظر فيها نجد مايلي:[1]

أولا- **القانون الجبائي**: فالإدارة الجبائية مثلا لا تعترف بالطرق الحديثة للقياس المحاسبي، حيث لديها تحفظ في إستخدام طريقة القيمة العادلة كونها حسبهم تقلل الإيرادات الضريبية خاصة في ظل التضخم الذي يعرفه الإقتصاد الجزائري. أيضا فيما يخص طرق حساب الإهتلاكات لا زالت تعترف بالطرق القديمة (حساب الإهتلاكات إنطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات إهتلاك مقننة)، إضافة إلى ذلك أنها لا تعترف بحساب إهتلاكات الأصول التي لا تعود ملكيتها للمؤسسة وتم إقتناؤها في إطار قرض الإيجار، بالإضافة إلى تكاليف ومصاريف البحث والتي وجب إعادة النظر فيها في القانون الجبائي الجزائري.

ثانيا- القانون التجاري: ينبغي أن يتوافق القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا بغرض تحسين جودة قياس عناصر القوائم المالية، فمثلا فيما يخص حقوق الملكية فالقانون الجزائري مازال يعتبر أن في حالة ما مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع من رأس المال فإنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر رأس المال مجرد قيمة متبقية ناتج عن الفرق بين الأصول والخصوم، وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تكون المؤسسة عاجزة عن التسديد ويمكنها ممارسة نشاطها بشكل عادي ولو إستهلكت رأس مالها الإجتماعي.

ثالثا- القانون المنظم لسوق الأوراق المالية: يجب أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب إلتزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة بسوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، خاصة في ظل عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالطريقة والكيفية المناسبة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

الفرع الرابع: ضرورة تحسين التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين

المحاسب هو الذي يقوم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وقياس عناصر القوائم المالية، وحتى تكون نتائج عملية القياس المحاسبي ذات جودة لا بد من تأهيل المحاسب علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عامة والمتعلقة بالقياس المحاسبي خاصة بالطريقة الصحيحة، ولتأهيل المحاسبين وتدريبهم على تطبيق هذه المعايير يجب مايلي:[2]

- عقد الدورات التدريبية وورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات.

---

[1]- نور الدين مزياني، فروم محمد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية- تجارب –تطبيقات وآفاق يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، ص 09.

[2]- الزين منصوري، **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية- تجارب –تطبيقات وآفاق يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، ص09.

- تضمين معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في إمتحانات المحاسبين القانونيين
- تطوير مناهج كليات العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير في الجامعات ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة، وإنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات التي تحدث في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.
- تنظيم أيام دراسية، ملتقيات ومؤتمرات لشرح وتوضيح كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي بالطريقة السليمة خاصة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

خلاصة الفصل الثاني:

توصلنا من خلال هذا الفصل بأن عملية القياس المحاسبي هي أساس المحاسبة ككل، إذ لها دورا مهما في تحديد الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة، فمن خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن القياس المحاسبي يهدف إلى قياس الموارد التي تحقق الدخل، تأمين الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والحفاظ عليها وصيانتها، بالإضافة إلى الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد ومعرفة أسعار القياس. كما توصلنا بأن الطريقة الأكثر إستعمالا في قياس عناصر القوائم المالية هي طريقة التكلفة التاريخية كونها تتميز بموضوعية أكثر من باقي الطرق غير أنها تعاني من عدة عيوب فيما يخص قياس الأصول الثابتة، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة بدائل أخرى كطريقة القيمة العادلة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، حيث يعتبر قياس عناصر القوائم المالية وفق هذه الطريقة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية رغم نقص موضوعيتها.

توصلنا كذلك من خلال هذا الفصل بأن النظام المحاسبي الذي إعتمدته الجزائر جاء بعدة طرق وبدائل للقياس المحاسبي، وهذا ما من شأنه أن يمكن المؤسسات الإقتصادية من إستخدام أفضل طريقة ممكنة في قياس عناصر القوائم المالية خاصة في ظل المشاكل الكبيرة التي تعرفها ممارسات القياس المحاسبي نتيجة لغياب بيئة محاسبية ملاءمة، وحتى يمكن تطبيق مختلف بدائل القياس المحاسبي وتحسين جودة ممارسات القياس المحاسبي أكثر فأكثر في ظل النظام المحاسبي المالي وجب إعادة النظر في بعض المتطلبات كالقوانين الجبائية، التجارية، كذلك تفعيل دور السوق المالية وتوفير نظام معلومات للإقتصاد الوطني، إضافة إلى تحسين التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين.

الفصل الثالث: تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال كونها توفر معلومات محاسبية لمختلف الأطراف المهتمة قصد الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات، فعملية إيصال وتقديم المعلومة المحاسبية في القوائم المالية تتم من خلال وظيفة الإفصاح المحاسبي، إذ تعتبر ثاني وظيفة محاسبية بعد وظيفة القياس المحاسبي.

وفي ظل الأزمات المالية العالمية التي عرفها الاقتصاد العالمي، تزايدت أهمية الإفصاح المحاسبي خاصة في الدول الرأسمالية التي تعتمد كثيرا على القطاع الخاص والمؤسسات ذات الملكية الخاصة والتي تقوم على أساس إنفصال الملكية عن الإدارة، فهنا زادت الحاجة إلى جودة الإفصاح المحاسبي بإعتباره يسمح بتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات الإقتصادية لمختلف الأطراف المهتمة سواء التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات. ونظرا لأهمية الإفصاح المحاسبي أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية دولية ومعايير التقارير المالية الدولية معايير محاسبية خاصة بوظيفة الإفصاح المحاسبي، وهذا قصد ضمان توحيد طرق الإفصاح المحاسبي على المستوى الدولي وكذلك توحيد القوائم المالية المستخدمة في عملية الإفصاح المحاسبي من حيث العدد، المحتوى والشكل، وهذا حتى تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية ذات جودة وتلبي متطلبات مستخدميها، وتكون قابلة للمقارنة ويمكن الإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات.

وسنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول: التأصيل النظري للإفصاح في القوائم المالية**
- **المبحث الثاني: أسباب ومقومات الإفصاح في القوائم المالية**
- **المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية بين معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي**
- **المبحث الرابع: متطلبات تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**

المبحث الأول: التأصيل النظري للإفصاح في القوائم المالية

يعتبر موضوع الإفصاح المحاسبي من أكثر المواضيع التي لقت إهتماما كبيرا في البحوث والدراسات المحاسبية، وذلك نظرا لأهميتة في تقديم معلومات محاسبية في القوائم المالية من جهة، ومن جهة أخرى تعلقه بعدة مواضيع ومجالات أخرى في غاية الأهمية. وسنتناول في هذا المبحث الإطار النظري والتأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي من خلال التطرق إلى تاريخ ونشأة الإفصاح المحاسبي، تعريفه، محدداته، أهميته وأهدافه.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم الإفصاح في القوائم المالية

ظهرت الحاجة للإفصاح في القوائم المالية مع تزايد الأزمات الاقتصادية والمالية التي عرفها العالم، كما تزايدت أهمية الإفصاح المحاسبي مع ظهور الشركات العملاقة وإنفصال ملكية المؤسسات الإقتصادية عن مسيريها.

الفرع الأول: نشأة الإفصاح في القوائم المالية

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس الشركات المساهمة العامة في القرن التاسع عشر، وإنفصال الملكية عن الإدارة وظهور مفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء، مما تطلب في ذلك الوقت إصدار تشريعات وقوانين لهذه الشركات وإلزامها بتدقيق قوائمها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي للمصادقة عليها ثم نشر تلك قوائم المالية دوريا. ففي بريطانيا سنة 1844م تم سن قانون الشركات الذي فرض التدقيق الخارجي للقوائم المالية المعدة من طرف الشركات، كما ألزمها بنشر القوائم المالية حتى تستفيد الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية الواردة فيها والإعتماد عليها في إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية. وفي ظل غياب التشريعات آنذاك التي تحدد شروط وقدر الإفصاح ونوعية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، فقد كانت عملية الإفصاح المحاسبي تحكمها رغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن المعلومات التي ترغب في الإفصاح عنها وتتجاهل تقديم معلومات مهمة بسبب إعتقادها أن ذلك سيخدم منافسيها ويضر بمصالحها. وفي سنة 1934م تم إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، حيث تصدر هذه الهيئة تعليماتها للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن قوائمها المالية، كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر القوائم المالية.[1]

وتطورت أهمية ومكانة الإفصاح المحاسبي مع التطورات التي عرفتها المحاسبة في بداية ستينات القرن الماضي، حيث تحولت وظيفة المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر يهدف لحماية مصالح الملاك وفقط إلى دور جديد كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمتخذي القرارات. وقد صاحب هذا التطور إنفتاح المحاسبة على النظرية الحديثة للمعلومات، حيث قدمت هذه النظرية العديد من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح كمفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، والدالة اللوغاريتمية التي تعرف باسم واضعها Shannon والتي إستخدمها المحاسبون لقياس المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية، وكذلك في قياس تكلفة

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص340.

المعلومات، ومن ثم في تحديد المستوى المناسب لدمج عناصر القوائم المالية المنشورة، وذلك في ضوء خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج.[1]

كما كان لتزايد دور أسواق المال العالمية في الاقتصاد العالمي أثر مباشر على المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يهتموا بالنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ، وهذا ما عزز من أهمية الإفصاح المحاسبي بعد أن أصبحت القوائم المالية مصدرا رئيسيا للمعلومات المحاسبية بالنسبة للمتعاملين الإقتصاديين في هذه الأسواق، وفي سنة 1974م صدر في الولايات المتحدة الأمريكية تشريع تم من خلاله إجبار البنوك التجارية بالإلتزام بشروط وقواعد الإفصاح واللوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC، وقد نتج على ماسبق انعطاف هام في مسيرة الإفصاح المحاسبي تجلت مظاهره في سمتين رئيسيتين:[2]

أولهما: إتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات.

وثانيهما: تمثلت بتحول أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى مثل المساهمين، المستثمرين والمقرضين.

الفرع الثاني: تعريف الإفصاح في القوائم المالية

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه " تضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة حقيقية عن المؤسسة الإقتصادية".[3]

يعرف كذلك على أنه " إلزامية إظهار ونشر كل المعلومات المحاسبية الضرورية الكفيلة بجعلها واضحة وغير مضللة في القوائم المالية[4]، بطريقة تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية بالنسبة لمستخدميها".[5]

كذلك يعرف على أنه "إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الأطراف الخارجية عن المؤسسة، إذ تساعدها في عملية إتخاد القرارات، وتعتبر هذه العملية إحدى الأغراض الأساسية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، لذا يجب أن تكون تلك المعلومات ذات جودة عالية حتى يمكن الإعتماد عليها في صنع القرار".[6]

وإنطلاقا من التعاريف السابقة يمكن الخروج بمفهوم شامل للإفصاح المحاسبي، حيث يمكن تعريفه على أنه "نشر وعرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، وذلك حتى يمكن الإعتماد عليها من قبل مستخدميها سواء المستخدمين الداخليين أو الخارجيين في اتخاد مختلف القرارات الإقتصادية ".

---

[1] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص341.

[2] – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 333.

[3] – مهدي عباس الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 322.

[4] – سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، ط01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص163.

[5] – وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 371.

[6] - طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص.102

الفرع الثالث: قواعد الإفصاح في القوائم المالية

تتمثل قواعد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية فيما يلي:[1]

أولا– الإفصاح عن السياسات المحاسبية: وتتمثل في المبادئ والأعراف والقواعد والإجراءات المتبعة من طرف الإدارة في إعداد القوائم المالية، ويجب أن تختار الإدارة من بين عدة بدائل السياسة الأفضل التي تعرض وتبرز وضعها المالي. ويجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- الحيطة والحذر في قياس نتائج العمليات عند إعداد القوائم المالية.

2- مضمون الأحداث والعمليات المالية التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار.

3- الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية.

ثانيا– يجب الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية: والتي تشمل الميزانية وجدول حساب النتائج والملاحظات على البيانات الأخرى. وتقسم هذه المعلومات إلى ما يلي:

1- قواعد ترتبط بالإفصاح العام وتتضمن معلومات لأسهم الشركة، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية، الفترة المحاسبية التي تغطيها القوائم المالية.

2- قواعد ترتبط بالإفصاح عن عناصر قائمة المركز المالي وعناصر قائمة الدخل.

3- الإفصاح المطلوب واللازم توفيره وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، فبالنسبة لجدول تغير الأموال الخاصة ينبغي الإفصاح عن مصادر وإستخدامات الأموال بين العمليات بشكل منفصل عن المصادر والعناصر غير العادية، أما بالنسبة لجدول حساب النتائج فينبغي الإفصاح عن الدخل الناتج عن العمليات العادية للمؤسسة بشكل منفصل عن الدخل الناتج من عناصر غير عادية.

الفرع الرابع: ضوابط الإفصاح في القوائم المالية

يساعد التوسع في الإفصاح في القوائم المالية مستخدمي هذه القوائم في إتخاذ مختلف القرارات، غير أن هناك محددات تضبط مجال التوسع للإفصاح المحاسبي بما يراعي مصلحة المؤسسات وملاكها من جهة ومصلحة الأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى، وذلك في ضوء الشروط التالية:[2]

أولا– التوازن بين التكلفة والعائد: ويعني هذا القيد ضرورة زيادة المنافع المتوقعة من المعلومات على تكاليف الحصول عليها، أي يجب مراعاة مقدار المعلومات المفصح عنها عامل تكلفة المعلومات المراد الإفصاح عنها، وأن تكون العوائد المحتملة من الإفصاح المحاسبي متطابقة مع وجهة نظر كل مستخدم للقوائم المالية.

[1]- سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 164.

[2]- فتيحة صافو، مرجع سبق ذكره، ص ص 133-134.

ثانيا– التوازن في الإفصاح: ويقصد به التوازن بين التكلفة والإستخدام، أي أن يكون الإفصاح يتلاءم مع ثقافة المستخدم والحفاظ على بعض أسرار المؤسسة وغيرها من الإعتبارات تتطلب تكاليف إضافية سواء في الإعداد أو النشر أو صياغة المعلومة حتى تكون مفهومة لدى كل الأطراف.

ثالثا– تحقيق الشفافية: تحديد طبيعة ونوعية المعلومات التي ينبغي أن تكون متاحة للآخرين من طرف إدارة المؤسسة حتى يمكن ضمان رؤية واضحة تعكس الوضعية المالية لها.

رابعا– الأهمية النسبية للمعلومة المالية: تعد الأهمية النسبية الخاصية المبدئية التي ينبغي أن تتضمنها كل المعلومات الواردة في القوائم المالية، فهي بمثابة المعيار الكمي المحدد لكمية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها بطريقة تحقق ما هو مطلوب منها، وترتبط الأهمية النسبية في مجال الإفصاح المحاسبي بعدة إعتبارات منها ما يلي:

- حجم العنصر النسبي قياسا بالعناصر المماثلة الأخرى، وذلك من حيث حجم قيمته الإقتصادية، ومدى تأثيره على قرار مستثمر المعلومات.
- طبيعة العنصر وإمكانية تغيره، مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادات أو العكس.
- تأثير العنصر على سلوك مستخدم المعلومات من خلال الظروف المحيطة من فترة إلى أخرى، أي الإجتهاد الشخصي لمعد القوائم المالية ومراجعتها ومدى إلتزامهم بالمقومات المهنية والعلمية.

ويعتبر المعيار الأول الأكثر إستخداما من قبل المحاسبين، كما بدأ المحاسبون يهتمون بمعيار التغير النسبي الحادث في حجم العنصر كأساس لتقييم الأهمية النسبية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح في القوائم المالية

تكتسي عملية الإفصاح في القوائم المالية أهمية بالغة كونها لديها أهداف عديدة تسعى لتحقيقها وتجسيد الشفافية، ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية الإفصاح في القوائم المالية

تتمثل أهمية الإفصاح في القوائم المالية فيما يلي:[1]

- أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر الرئيسي للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، وحتى تكون القوائم المالية تحظى بثقة مستخدميها ينبغي أن يتم إعدادها وعرضها بصورة دورية وبطريقة مقبولة من كل الأطراف التي لها مصالح بالمؤسسة.
- زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال تدقيقها من طرف مدقق خارجي محايد، وهو ماساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته.

[1]– فارس بن يدر، هشام شلغام، طيب مداني، **واقع الإلتزامات بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر– دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر–**، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، العدد02، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص 226.

- إزدادت أهمية الإفصاح المحاسبي بإزدياد حاجة الشركات المساهمة في التمويل من المؤسسات الإقتصادية، فأصبح الإفصاح المحاسبي يعتبر شرطا أساسيا لتأسيس وإدارة الأداء المالي الكفء.
- للإفصاح المحاسبي دور هام في تحقيق آلية المؤسسات، من حيث تحرير القيمة بين درجة الشفافية والعائد الذي تحققه هذه المؤسسات.
- تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في مساهمته في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية، من خلال تقليل المخاطر المالية واكتشاف الأخطاء والإلتزام بالإجراءات والأساليب الموضوعة.
- يساهم في تحديد أسعار الأسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح المحاسبي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالإستثمار، كما يمكن الجميع من الحصول على المعلومات دون تحيز.[1]
- الإفصاح عن المعلومات دوريا يخفض من درجة عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف الداخلية في المؤسسة لتحقيق أرباح غير عادية.
- يساعد الإفصاح المحاسبي مستخدمي المعلومات المحاسبية على الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية من خلال إتخاذ القرارات المناسبة.
- يساهم الإفصاح المحاسبي في حل مشكلة الوكالة ويضمن إستمرار العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين.
- تعد جودة الإفصاح المحاسبي جد مهمة لزيادة كفاءة وفعالية سوق الأوراق المالية، إذ من خلال عملية الإفصاح المحاسبي يمكن تحسين عدم تماثل المعلومات والحد من نزاعات الوكالة بين الإدارة والمستثمرين الخارجيين.[2]

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح في القوائم المالية

يهدف الإفصاح المحاسبي لتحقيق عدة أهداف، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- يهدف إلى تحقيق العدالة في التعاملات في سوق المال، إذ يوفر فرصا متكافأة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا ما يعزز من شفافية المناخ الإستثماري ويزيد من فرص نمو السوق وإستمراريته.[3]
- وصف العناصر غير المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لها عدا تلك المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية ووصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون الممنوحة للآخرين.[4]

---

[1]- هاجر مزوار، **تقييم إلتزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي– دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية–**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014، ص11.

[2]- عفراء ميهوب زحلوط، **تأثير عوامل بيئة الإستثمار على التباين في الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية– عينة من الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية–** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2014، ص30.

[3]- طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص104

[4]- هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 12.

- توفير معلومات محاسبية تساعد مستخدميها كالمستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر وإحتمالات كل من العناصر المعترف بها وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن.
- توفير معلومات محاسبية تمكن مستخدميها من إجراء المقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة.
- تقديم معلومات تخص التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.
- توفير معلومات تساعد المستثمرين في تقدير العائد على الإستثمار وتحديد نسبة توزيعات الأسهم.

المطلب الثالث: أنواع ومحددات الإفصاح في القوائم المالية

أدى التطور والتوسع في الإفصاح في القوائم المالية لظهور العديد من الأنواع، إذ أن كل نوع يناسب فئات معينة من الفئات المستخدمة للقوائم المالية والمعلومات المحاسبية الواردة فيها، فنوع الإفصاح المناسب يحدده عدة محددات وضوابط.

الفرع الأول:أنواع الإفصاح في القوائم المالية

أدت التطورات المتزايدة في الفكر المحاسبي إلى ظهور اتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون التغلب على الصعوبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف، وهذا ما أدى إلى إختلاف وجهات النظر فيما يخص الإفصاح المناسب نتيجة لإختلاف المصالح والأهداف، ولذلك يكون من الصعب توفير مفهوم عام للإفصاح، حيث نجد أكثر من نوع من الإفصاح المحاسبي، ويمكن تلخيص هذه الأنواع فيما يلي:[1]

أولا– الإفصاح الكافي: ويعني الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، شرط أن لا يؤدي ذلك لتقديم قوائم مالية مضللة لمستخدميها عند عملية اتخاذ القرارات.

ثانيا– الإفصاح العادل: وهو الإفصاح الذي تتوفر فيه موضوعية وأخلاقية أكثر في نشر المعلومات المحاسبية، حيث يراعي العدالة والتوازن في تلبية إحتياجات جميع الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، إذ ينبغي عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى. وقد نص المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في الفقرة رقم 15 على أن الإفصاح العادل يتطلب ما يلي:[2]

- يجب على إدارة المؤسسات اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وملائمة لجميع إحتياجات ومتطلبات كافة مستخدمي القوائم المالية.
- توفير معلومات محاسبية بما في ذلك عن السياسات المحاسبية بطريقة موثوقة، ويمكن فهمها وتسمح بالقيام بعملية المقارنة.

[1]– طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص104.

[2]– فتيحة صافو، مرجع سبق ذكره، ص 136.

- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي أو الأداء المالي للمؤسسة.

ثالثا– الإفصاح الكامل: وهنا يتم الإفصاح عن جميع المعلومات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة، ويشير إلى مدى شمولية القوائم المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات لها أثر على القارئ، كما لا يقتصر هذا النوع من الإفصاح على الحقائق إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد حتى إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.[1]

رابعا– الإفصاح الملائم: وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، أي الإفصاح عن معلومات ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها من أجل اتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية.[2]

خامسا– الإفصاح الوقائي: ويقصد به أن تكون القوائم المالية متضمنة لمعلومات محاسبية حتى لا تجعلها مضللة لمستخدميها، وعلى الرغم من عمومية هذه القاعدة إلا أنها تعبر عن الاتجاه التقليدي للإفصاح المحاسبي والذي يهدف أساسا إلى حماية المجتمع المالي عامة والمستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المحاسبية خاصة. ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية: السياسات المحاسبية والتغيرات فيها، التغير في التطبيقات المحاسبية، تصحيح الأخطاء في القوائم المالية، التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية، الأرباح والخسائر المحتملة، الإرتباطات المالية الأحداث اللاحقة[3].

سادسا– الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): ويعكس هذا النوع من الإفصاح الإتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي، ولقد ظهر هذا الإتجاه بسبب إزدياد أهمية الملاءمة بإعتبارها إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية، ونتيجة لهذه الخاصية كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاد القرارات، ومن أمثلة ذلك المعلومات الخاصة بأثر تغيرات مستويات الأسعار وإعداد التقارير المرحلية والإفصاح عن التنبؤات المالية...[4]

الفرع الثاني: محددات الإفصاح في القوائم المالية

تتمثل المحددات الرئيسية للإفصاح في القوائم المالية على نوع وحجم الإفصاح في هذه القوائم، وأهم هذه المحددات نجد ما يلي:[5]

---

[1]– لخضر أوصيف، يحي سعيدي، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدوليية للمراجعة يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص11.

[2]– نبيل قليل، مرجع سبق ذكره، ص24.

[3]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 324-326.

[4]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 335.

[5]– أمال أولاد قادة، عاشور كتوش، **الإفصاح المحاسبي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، المجلد الأول، العدد السادس والعشرون، مارس -2016، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 20.

أولا– نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم: يجب أن تهتم المؤسسة بتلبية إحتياجات مستخدمي قوائمها المالية سواء كانت لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، خاصة وأن طبيعة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية تختلف بإختلاف نوعية المستخدمين وطبيعة النظام الإقتصادي والسياسي السائد في كل دولة.

ثانيا– الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: تختلف الجهة المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح بإختلاف مداخل التنظيم المحاسبي لها، فعدة بلدان وخاصة النامية منها تعتبر أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي عادة ما تكون متمثلة في المنظمات المهنية والحكومية.

ثالثا– المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية تعتبر المنظمات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي، حيث تؤثر هذه المنظمات بدرجات متفاوتة على الإفصاح المحاسبي من خلال محاولتها تكييف الإفصاح مع قوانين وتوجهات كل من هذه المنظمات والمؤسسات الدولية.

المبحث الثاني: أسباب ومقومات الإفصاح في القوائم المالية

نتطرق في هذا المبحث إلى أسباب الإلتزام بالإفصاح في القوائم المالية، كذلك سنتطرق إلى أهم مشاكل ومعيقات الإفصاح في القوائم المالية، بالإضافة إلى مقومات وتكاليف الإفصاح.

المطلب الأول: أسباب ومشاكل الالتزام بالإفصاح في القوائم المالية

ظهر الإفصاح في القوائم المالية لعدة أسباب ومشاكل تعاني منها المؤسسات الإقتصادية، غير أن هذا الظهور لم يقضي على كل المشاكل، فعملية الإفصاح في القوائم المالية في حد ذاتها أصبحت تعاني من بعض المشاكل والصعوبات.

الفرع الأول: أسباب الإلتزام بالإفصاح في القوائم المالية

تتمثل أهم أسباب الزيادة في متطلبات الإفصاح في القوائم المالية فيما يلي:[1]

أولا– تعقد بيئة الأعمال: مع زيادة تعقيد الأحداث الإقتصادية في بيئة الأعمال وصعوبة تلخيصها في تقرير مختصر، ومن هذه الأحداث الإستئجار، إندماج الأعمال، المعاشات، الإعتراف بالإيراد والضرائب المؤجلة، ونتيجة لذلك تستخدم الملاحظات في شرح هذه الصفقات وآثارها المستقبلية.

ثانيا– الحاجة لمعلومات فورية: ظهرت حاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات تتعلق بقوائم مرحلية ومعلومات حالية وتنبؤية، كما أن هيئة سوق المال أصبحت تؤكد على نشر التنبؤات المالية التي تجنبها بعض المحاسبين.

ثالثا– المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة: حيث ترغب الأجهزة الحكومية أن تتحصل على معلومات جوهرية من أجل ضبط حركة النشاط الإقتصادي وتجنب حدوث أزمات مالية كأزمة شركة الطاقة الأمريكية (إنرون).

[1]– ناجي بن يحي، **دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي – دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوبGMSUD بسكرة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 98.

الفرع الثاني: مشاكل ومعيقات الإفصاح في القوائم المالية

يواجه الإفصاح المحاسبي مشاكل تحول دون وصوله إلى المستوى الأمثل، وتتمثل أهم هذه المشاكل فيما يلي:[1]

- تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة، الأمر الذي يضر بمصلحتها.
- يؤدي الإفصاح المحاسبي إلى تحسين التفاوض مع نقابات العمال، مما يزيد التكاليف المترتبة على المؤسسة.
- عدم مقدرة بعض الفئات المستخدمة للقوائم المالية على فهم واستخدام الكثير من المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.
- وجود مصادر بديلة تزود مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة بتكلفة أعلى من قيام إدارة المؤسسة بنشرها في التقارير الدورية.
- عدم أو ضعف إلمام المؤسسة بالاحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي القوائم المالية من معلومات.
- قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح في القوائم المالية.[2]
- لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض العناصر الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق.
- عدم إبداء المدققين الخارجيين لرأيهم في التقارير عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية.
- عدم كفاية أو قلة الموارد المالية للمؤسسة لتكوين محاسبيها لمواكبة التغيرات في قواعد الإفصاح.

المطلب الثاني: تكاليف ومقومات الإفصاح في القوائم المالية

تقوم عملية الإفصاح في القوائم المالية على عدة مقومات وأركان يجب مراعاتها، كما يكلف الإفصاح في القوائم عدة تكاليف للوصول إلى إفصاح ذات جودة ويفيد مستخدمي القوائم في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.

الفرع الأول: مقومات الإفصاح في القوائم المالية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:[3]

أولا– تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والغرض من استخدامها، فمنها من تستخدم هذه المعلومات بصفة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية، الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون، والمحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الإجتماعية وغيرها، فتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومة المحاسبية تسبق الحاجة لتحديد الغرض من

[1]– حسن علي خشارمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المتشابهة المندمجة في الأردن معيار المحاسبة الدولي رقم 30**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 7، الإمارات العربية المتحدة، 2003.

[2]– هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[3]– محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص 336

استخدامها، كما أن تحديد هذه الفئة يساعد أيضا في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو الشكل أو صورة العرض، ذلك لأن مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية تتوقف بشكل كبير منها على مدى ما تملكه الفئة المستخدمة لهذه القوائم من مهارة وخبرة في تفسير تلك المعلومات والإيضاحات، أي أنه يمكن أن تكون ملائمة لإستخدامات فئة معينة وقد لا تكون ملاءمة لاستخدامات فئة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهمها، وبناء على ذلك يجب إعداد القوائم المالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه القوائم.

ثانيا– تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية

ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية الملاءمة، حيث تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى. فتعتبر أي معلومة ملائمة لمستخدم معين، إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين، لذا لابد قبل تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد الغرض الذي تستخدم فيه، إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم وغرض معين وقد لا تكون ملائمة لغرض بديل.[1]

ثالثا– تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات والإيضاحات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية، ويتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الإفتراضات والمبادئ المحاسبية، وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، ومن بين أهم القيود التكلفة التاريخية والأهمية النسبية، فتوفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يتطلب إعادة النظر في القيود التي تحكم إعداد هذه القوائم، وإعادة ترتيب الأهمية النسبية لخصائص المعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات، كون أن الملاءمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات التي يجب أن يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المناسب، مما يجعل من الضروري إجراء المقايضة بين الملاءمة وبين الخواص الأخرى للمعلومات تمثل قيدا على الملاءمة كالموضوعية، القابلية للتحقق، والأهمية النسبية من جهة أخرى.[2]

رابعا– تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية

يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في القوائم المالية.[3] فزيادة الإفصاح عن المعلومات التي تعرض في القوائم المالية

[1]– وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 374-375.

[2]– مُحَّد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 349-350.

[3] – وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص380.

الأساسية والإضافية لتقديم معلومات أخرى توضيحية أو تفصيلية من أجل أن تكون الصورة واضحة ومكتملة عن الأحداث والعمليات الاقتصادية للمؤسسة عن فترة معينة، فإنه يمكن استخدام الأساليب والطرق الآتية:[1]

1- التوضيح بين قوسين: وتقدم الإيضاحات الإضافية بين الأقواس بشكل مختصر بعد العنصر الوارد في القائمة المالية مباشرة، بمعنى أنها تفصح عن معلومات إضافية وتضيف مزيدا من التوضيح والاكتمال.

2- الملاحظات: وتستخدم عندما لا يكون مناسبا إظهار الإفصاحات بين قوسين، خصوصا عندما يتطلب التوضيح شرحا مطولا، وتعرض الملاحظات كل الحقائق الهامة بأكبر قدر ممكن بالإيجاز والاكتمال.

3- بنود مقابلة أو متصلة: أي أن تدرج المعلومة في مكان ما من القائمة وتدرج معلومة مرتبطة بها في مكان آخر من القائمة نفسها، بحيث تمثل العلاقة بين عنصر من الأصول وآخر من الخصوم، كأن يتم تخصيص صندوق خاص لبعض النقدية من أجل استخدامها في تسديد سندات القرض، (ويذكر أمامه: أنظر جانب الالتزامات) كما يذكر في جانب الخصوم أمام عنصر السندات المستحقة (أنظر جانب الأصول).

4- الجداول المرفقة: تستخدم جداول منفصلة لعرض المزيد من المعلومات التفصيلية عن بعض الأصول أو الخصوم، بصفة أن الميزانية تعرض عنصرا مجملا واحدا يتضمن عدة عناصر فرعية لهذا العنصر، كأن يدرج في الميزانية رقما يمثل مجموع قيم الأصول الطويلة الأجل، ويتم عرض عناصر هذه الأصول في الجدول المفصل.

خامسا- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب، أي أن تتوفر المعلومات لدى متخذ القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات.[2] حيث يعد التوقيت المناسب واحدا من ثلاث صفات هامة لخاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، حيث يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم تلك المعلومات لمستخدميها، كما أن منفعة المعلومة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله عليها في الوقت المناسب. ولذلك ركزت قوانين الشركات في الدول المختلفة وكذا تعليمات هيئات أسواق المال العالمية على أن تلزم المؤسسات المدرجة في تلك الأسواق بأن تقوم بإعداد وعرض هذه المعلومات خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ إنتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية، وتزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية المرحلية الربعية أو النصف سنوية قصد توفير معلومات حديثة ومستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية، وعدم الإكتفاء بالتقارير والقوائم المالية السنوية.[3]

[1]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره،ص ص 354-355.

[2]- ناجي بن يحي، مرجع سبق ذكره، ص95.

[3]- محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 356.

الفرع الثاني: تكاليف الإفصاح في القوائم المالية

تتأثر قرارات الإفصاح بالتكالف المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية، ويمكن ذكر أهم هذه التكاليف فيما يلي:[1]

أولا– تكاليف التجميع والتشغيل: وهي التكاليف التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر، وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح.

ثانيا– التكاليف الناجمة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت مؤسسة بالإفصاح إختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن مستخدمي تللك المعلومات المحاسبية يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة إعتمادهم على التنبؤات الخاطئة.

ثالثا– التكاليف السياسية: للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسات دور مهم في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخد إما في صالح هذه المؤسسات أو غير صالحها، فالمؤسسات التي تظهر في قوائمها المالية أرباحا خيالية عادة ما تكون محط أنظار السياسيين والعاملين والجمهور العام، وغالبا ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه المؤسسات لإجراءات سياسية للحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها كفرض ضرائب إستثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها، وتسمى تلك الإجراءات ومايترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

رابعا– التكاليف المترتبة على التأثير السلبي على الموقف التنافسي للمؤسسة: يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على تنافسية المؤسسة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها، ومن المعلومات الحساسة في مجال الإفصاح تلك المتعلقة بالبحوث والتطوير وكذا المنتجات الجديدة، فالمؤسسة التي تتفوق على منافسيها في هذين المجالين تجد عدة صعوبات في عملية إتخاذ القرارات عندما ترغب في زيادة رأسمالها، فمن جهة لا يقبل المستثمرون على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطوير أو بالمنتجات الجديدة، ومن جهة أخرى فإن توفير المعلومات قد يخدم المنافسين ويساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.

[1]– ناجي بن يحي، مرجع سبق ذكره، ص99.

المبحث الثالث: الإفصاح في القوائم المالية بين معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي

هناك عدة معايير محاسبة دولية ومعايير تقارير مالية دولية متعلقة بالإفصاح في القوائم المالية ومتطلباته، والجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي تحاول تطبيق هذه المعايير لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي قصد تعزيز جودة القوائم المالية. وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي ومتطلبات الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي

بالنظر لأهمية الإفصاح المحاسبي تم تخصيص معايير محاسبية دولية ومعايير تقارير مالية دولية خاصة بوظيفة الإفصاح المحاسبي، ونذكر هذه المعايير فيما يلي:

الفرع الأول: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي

تتمثل معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي فيما يلي:

1- المعيار المحاسبي الدولي (IAS01) عرض القوائم المالية

لقد تم إعتماد معيار المحاسبة الدولي (IAS01) من قبل IASB في شهر يوليو 1997، وأصبح ساري المفعول في يوليو 1998، ويهدف هذا المعيار إلى ما يلي:[1]

- تحديد الأسس الواجب إتباعها لنشر القوائم المالية ذات الغرض العام.
- الحرص على توفير خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة عبر عدة فترات محاسبية المالية والمقارنة بين تلك القوائم المالية مع المؤسسات الأخرى التي تنشط في نفس المجال.
- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وتوحيد الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.

وينطبق هذا المعيار على ما يلي:[2]

- على المؤسسة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي(IFRS).
- تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى متطلبات الإثبات والقياس والإفصاح لمعاملات محددة وأحداث أخرى.
- لاينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 34 " التقارير المالية الأولية".

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص49.

[2]- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 454.

- ينطبق هذا المعيار على جميع المؤسسات بما في ذلك تلك التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 10 "القوائم المالية الموحدة"، أو تلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة".
- يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المؤسسات التي تستهدف تحقيق الربح، بما في ذلك المؤسسات التجارية في القطاع العام، وإذا قامت المؤسسة غير الهادفة إلى تحقيق الربح بتطبيق هذا المعيار، فيلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لعناصر مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها.
- وكذلك المؤسسات التي لا يوجد بها حقوق الملكية مثل بعض الصناديق المشتركة والمنشآت التي لا تعد أسهم رأس مالها حقوق ملكية (مثل بعض المؤسسات التعاونية) قد يلزمها أن تكيف عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القائمة المالية.

وتضمن هذا المعيار الإفصاح عن العناصر التي تعتبر كحد أدنى التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية والإيضاحات المرفقة لها، كما يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة، كما يتطلب إفصاحات أخرى في الإيضاحات وتشمل معلومات عما يلي:[1]

- مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المحتمل توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية.
- مبلغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية لم يتم الإعتراف بها.
- تفصح المؤسسة عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:
  - ✓ بلد إقامة المؤسسة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل.
  - ✓ وصف لطبيعة عمليات المؤسسة وعملياتها الرئيسية.
  - ✓ إسم الشركة القابضة والشركة القابضة النهائية للمجموعة.

2- المعيار المحاسبي الدولي (IAS07) قائمة التدفقات النقدية

تعد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية للمؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المؤسسة على توليد النقد ومعادلات النقد، وإحتياجات المؤسسة لاستغلال تلك التدفقات النقدية. ويهدف هذا المعيار للمطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد للمؤسسة باستخدام قائمة التدفقات النقدية، التي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[2]
ويتمثل نطاق هذا المعيار فيما يلي:[3]

[1] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص43-57.

[2] - الهيئة السعودية للمحالسبين القانونيين، **المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، إصدار عام 2017-2018، ص 682.

[3] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص52.

- تحديد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة كالنقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- يعرض شكلا لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) ويعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة.
- يحدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[1]

- على المؤسسة أن تفصح مع تعليق من قبل الإدارة عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها من قبل المؤسسة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.
- هناك ظروف متنوعة تكون فيها أرصدة النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها من قبل المؤسسة، غير متاحة للإستخدام من قبل المجموعة، ومن أمثلتها أرصدة النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها من قبل مؤسسة تابعة تعمل في دولة تطبق فيها إجراءات رقابة على تبادل العملة، أو قيود قانونية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للإستخدام العام من قبل المؤسسة الأم، أو المؤسسات التابعة الأخرى.
- قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة للمستخدمين لفهم المركز المالي وسيولة المؤسسة، ويشجع على الإفصاح عن هذه المعلومات، مع تعليق من قبل الإدارة، ويمكن أن يشمل ذلك:

✓ مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية، ولتسوية الإرتباطات الرأسمالية، بما في ذلك أي قيود على إستخدام تلك التسهيلات.

✓ المبلغ المجمع للتدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية بشكل منفصل عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية.

✓ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية لكل قطاع يتم التقرير عنه.

- يمكن الإفصاح عن التدفقات النقدية القطاعية لتمكين المستخدمين من الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمؤسسة وللأجزاء المكونة لها، ومدى توفر وتقلب التدفقات النقدية القطاعية.

3- المعيار المحاسبي الدولي (IAS08) السياسات المحاسبية " التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

يتناول هذا المعيار وضع معايير لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات محاسبية سابقة تم نشرها في قوائمها المالية، كما يتطرق المعيار إلى متطلبات الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية.[2]

[1] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 492-493.

[2] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص101.

ويهدف هذا المعيار إلى ما يلي:[1]

- تحديد الأسس والمعايير الواجب أخذها بعين الإعتبار عند إختيار السياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية.
- بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات المحاسبية السابقة ويتم إكتشافها في الفترة الحالية.
- بعض موضوعاته هي: أسس إختيار وتطبيق السياسة المحاسبية والمعالجة المحاسبية، المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية، تصحيح أخطاء الفترات.

ويتمثل نطاق تطبيق هذا المعيار فيما يلي:[2]

- يجب أن يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترة محاسبية سابقة.
- تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء فترة محاسبية سابقة، وللتعديلات بأثر رجعي التي تتم لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[3]

- طبيعة التغير في السياسة المحاسبية والتأثير على الفترة المحاسبية الحالية ومقدار التعديل المرتبط بالفترات السابقة، وتحديد كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية ووقت تطبيقه.
- طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة المحاسبية الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، ما لم يكن من غير الممكن تقدير الأثر المستقبلي فيتم الإفصاح عن ذلك.
- طبيعة خطأ الفترة المحاسبية السابقة، ومقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة معروضة ووصف لكيفية تصويب الخطأ ووقت تصويبه.

4- المعيار المحاسبي الدولي (IAS10) الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية

جاء هذا المعيار لتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة للأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تحدث بعد تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية وقبل تاريخ الموافقة على إصدار القوائم. ويهدف هذا المعيار إلى وصف ما يلي:[4]

- متى يجب أن تعدل المؤسسة قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية.

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص53

[2] - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 694.

[3] - مُحَمَّد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 375-376.

[4] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص129

- الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية.

ويجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد فترة إعداد التقارير المالية.[1]
ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[2]

- عن التاريخ الذي إعتمدت فيه القوائم المالية للإصدار، ومن قام بذلك، وإذا كان لملاك المؤسسة أو لغيرهم سلطة أن يعدلوا القوائم المالية بعد الإصدار، فإنه يجب على المؤسسة أن تفصح عن ذلك.
- تحديث الإفصاح عن الظروف في نهاية فترة التقرير.
- إذا تحصلت المؤسسة بعد فترة التقرير على معلومات عن الظروف التي كانت موجودة في نهاية فترة التقرير، فإنه يجب عليها أن تحدث الإفصاحات المتعلقة بتلك الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.
- في بعض الحالات، يلزم المؤسسة أن تقوم بتحديث الإفصاحات في قوائمها المالية لتعكس المعلومات الواردة بعد فترة التقرير، حتى ولو لم تؤثر المعلومات على المبالغ التي تثبتها في قوائمها المالية.
- إذا كانت الأحداث بعد فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية، ومن ثم الإفصاح عن طبيعة الحدث وتقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

5- معيار المحاسبة الدولي (IAS24) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

إن معرفة المعاملات التي تتم بين المؤسسة وبين الأطراف التي لها تأثير على قرارات المؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة. ولهذا جاء هذا المعيار والذي يهدف إلى ضمان أن تحتوي القوائم المالية للمؤسسة على الإفصاحات اللازمة لجذب الإنتباه نحو إمكانية أن تكون ميزانيتها وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات.[3]
وينطبق هذا المعيار في:[4]

- تحديد العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة.
- تحديد الأرصدة القائمة، بما في ذلك الإرتباطات بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة بها.
- تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح مطلوبا عن بعض العناصر الواردة سابقا.
- تحديد الإفصاحات التي سيتم إجراؤها حول تلك العناصر.

[1] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص54
[2] –الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص709.
[3] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص764.
[4] – الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص830.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[1]

- العلاقات بين المؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها، وتفصح المؤسسة عن إسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، وفي حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.
- تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال ولكل منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف والمنافع طويلة الأجل، ومنافع نهاية الخدمة والدفع على أساس السهم.
- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المؤسسة، والمؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم، والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

6- المعيار المحاسبي الدولي (IAS32) الأدوات المالية: العرض والإفصاح

جاء هذا المعيار والذي يهدف إلى تحديد شروط معينة لعرض الأدوات المالية في قائمة المركز المالي، ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها، إضافة إلى عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والإلتزامات المالية وحقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب.[2] ويجب تطبيق هذا المعيار من كافة المؤسسات على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:[3]

- الحصص في الاستثمارات في المؤسسات التابعة والمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة.
- حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي 19.
- عقود التأمين بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم 04.
- الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار التقرير المالي الدولي رقم 04 "عقود التأمين" لأنها تشمل على ميزة إشتراك إختيارية.
- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الاسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2 "المدفوعات على أساس الأسهم"، باستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

[1] - محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 380-381.

[2] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص66-67.

[3] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص437-438.

- العقود المحددة التي يتم تسويتها بالصافي لشراء أو بيع عناصر غير مالية، حيث ينطبق أيضا معياري المحاسبة الدوليين 32 و39، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية، ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة، وهذا يوسع نطاق معياري المحاسبة الدوليين 32 و 39 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7 لتشمل عقود شراء أو بيع العناصر غير المالية كالذهب مثلا بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليتين:
  - ✓ يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى.
  - ✓ عندما لا يكون لإستلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو للإستخدامات المتوقعة للمؤسسة.

7- المعيار المحاسبي الدولي (IAS34) التقارير المالية المرحلية

تعتبر القوائم المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الإقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المؤسسة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة. ولهذا جاء هذا المعيار والذي يهدف إلى تحديد الحد الأدنى من محتوى القوائم المالية المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف والقياس والقوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة محاسبية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية فيها والإعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.[1]

أما فيما يتعلق بنطاق المعيار، فلا يحدد المعيار بشكل إلزامي المشاريع التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية وعدد مرات ذلك أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية. ويتم تقييم كل تقرير مالي سواء كان سنويا أو مرحليا كما هو فيما يتعلق بمدى إمتثاله لمعايير المحاسبة الدولية.[2]

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية:[3]

- حقيقة الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إذا كان التقرير المالي المرحلي ممتثلا لهذه المعايير، ويجب أن لا يوصف تقرير مرحلي أنه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية، ما لم يكن ممتثلا لكافة متطلبات هذه المعايير.
- يجب أن تتضمن تقارير الفترات المرحلية التي تعرض التقارير المالية (مختصرة أو كاملة) عنها، على القوائم المالية المرحلية الآتية:
  - ✓ قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة كما في نهاية الفترة المحاسبية السابقة لها مباشرة.

[1] – جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص144.

[2] – أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص68.

[3] – محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص385-387.

- ✓ قائمة الدخل للفترة المرحلية الحالية وتراكميا للفترة المحاسبية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة دخل مقارنة للفترات المرحلية المقابلة للسنة السابقة لها.
- ✓ قائمة تظهر التغيرات في حقوق الملكية تراكميا للفترة المحاسبية الحالية حتى تاريخها، مقارنة مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة.
- ✓ قائمة التدفق النقدي تراكميا للفترة المحاسبية الحالية حتى تاريخه، مقارنة مع الفترة المقابلة من السنة السابقة مباشرة.

- يجب تقييم المادية فيما يتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالتقارير المرحلية، عند تقرير كيفية الإعتراف بعنصر أو قياسه أو تصنيفه أو الإفصاح عنه لأغراض تقديم هذه التقارير، ويجب إدراك أن القياسات المرحلية تعتمد على التقديرات أكثر من إعتمادها على قياسات القوائم المالية السنوية.
- إذا تم تغيير تقييم مبلغ ورد في تقرير مرحلي إلى حد كبير خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية، ولكن لم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة المرحلية النهائية، فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح القوائم المالية السنوية لتلك السنة المالية.
- يجب على المؤسسة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في قوائمه المالية المرحلية كما هي مطبقة في قوائمه المالية السنوية، فيما عدا التغيرات في السياسة المحاسبية التي تمت بعد تاريخ أحدث قوائم مالية سنوية، والتي يجب أن تظهر في القوائم المالية السنوية التالية، على أن لا تؤثر عدد مرات إصدار تقارير المشروع على قياس نتائجه السنوية، وأن تتم القياسات لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة الحالية حتى تاريخه.

الفرع الثاني: معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي

تتمثل معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي فيما يلي:

1- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS07) الأدوات المالية "الإفصاحات"

يهدف هذا المعيار لتحقيق ما يلي:[1]

- مطالبة المؤسسات بتقديم إفصاحات في قوائمها المالية تمكن المستخدمين من تقويم:
- ✓ أهمية الأدوات المالية لقائمة المركز المالي للمؤسسة ولقائمة الدخل الخاصة بها.
- ✓ طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة خلال الفترة وفي نهاية فترة التقرير، والطريقة التي تدير بها إدارة المؤسسة تلك المخاطر.

[1] – المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 2016، مرجع سبق ذكره، ص 137.

- تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار الدولي التقرير المالي مبادئ إثبات وقياس وعرض الأصول المالية والإلتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 32 "الأدوات المالية: العرض" والمعيار الدولي للتقرير المالي 9 " الأدوات المالية".

ويتمثل نطاق هذا المعيار فيما يلي:[1]

- يطبق هذا المعيار من قبل كافة المؤسسات ولكافة أنواع الأدوات المالية.
- يتطلب هذا المعيار الكشف عن المعلومات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية بالنسبة للوضع المالي، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

✓ معلومات ينبغي تقديمها في قائمة المركز المالي بما في ذلك معلومات عن الأصول المالية والخصوم المالية، وعن حساب النتائج والأموال الخاصة.

✓ معلومات كمية في حالة التعرض لأي خطر.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن عدة معلومات في مختلف القوائم المالية، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): متطلبات الإفصاح حسب المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS07).

القائمة	متطلبات الإفصاح
قائمة المركز المالي (الميزانية)	يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول والخصوم المالية التالية كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39)، إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات التفسيرية: (الأصول المالية بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار رقم (39)، إستثمارات محتفظ بها لتاريخ الإستحقاق أصول مالية معدة للبيع، القروض، الذمم، المطلوبات المالية بالقيمة العادلة، الخصوم المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة).
قائمة الدخل (جدول حساب النتائج) وحقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة)	على المؤسسة أن تفصح عن عناصر الدخل، المصروف، الربح والخسارة إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات كما يلي: 1- صافي الأرباح أو الخسائر الناجمة عن: ▪ الأصول أو الخصوم المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع تفصيل رقم صافي الأرباح أو الخسائر لكل من نوعي هذه الفئة (أصول وخصوم مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و(أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة). ▪ الأصول المالية المعدة للبيع مع بيان مبلغ الربح والخسارة المعترف به مباشرة ضمن حقوق الملكية، والمبلغ المحول من حقوق الملكية والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص85-86.

	للفترة المالية. ▪ الإستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق . ▪ القروض والذمم . ▪ المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة. 2- إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلية) للأصول والخصوم غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. 3- إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة (عدا المبالغ في إحتساب معدل الفائدة الفعال) والناشئة عن: ▪ الأصول والخصوم المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. ▪ الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الإستثمارية المنفذة نيابة عن الزبائن. 4- دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 39. 5- مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية.
قائمة التدفق النقدي (جدول سيولة الخزينة)	- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة. - وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولايتوقع حدوثها. - المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة. - المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.
الإفصاحات الأخرى	- الإفصاح ضمن بند ملخص السياسات المحاسبية الهامة على أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لتعزيز فهم القوائم المالية. - الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والخصوم المالية بصورة تمكن مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة بالدفاتر لتلك الأصول والخصوم. الإفصاح عن معلومات تسمح لمستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية والتي قد تتعرض لها المؤسسة كما في تاريخ إعداد القوائم المالية. - الإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية الناجمة عن الأدوات المالية. - الإفصاح عن مخاطر الإئتمان، مخاطر السيولة ومخاطر السوق.

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 512-518.

2- المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS08) القطاعات التشغيلية

يعتبر الإفصاح عن معلومات القطاعات المتعددة للمؤسسة ذو أهمية كبيرة حيث أن هذه المعلومات تبرز المخاطر والعوائد المرتبطة بعمل المؤسسة من خلال عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها وحول الزبائن الرئيسيين لدى المؤسسة، ويهدف هذا المعيار إلى ما يلي:[1]

- تقديم تقرير عن الأداء المالي للقطاعات التشغيلية.
- تحديد أسس تقديم التقارير حول المعلومات وفق القطاع سواء كان القطاع الجغرافي أو قطاع الأعمال.
- تحسين مستوى فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية للأداء السابق للمؤسسة وكل ما يتعلق بها.
- تعزيز قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقدير مخاطر وعوائد المؤسسة.

ويجب تطبيق هذا المعيار على ما يلي:[2]

- القوائم المالية المنفصلة أو الإنفرادية للمؤسسة التي تتصف بما يلي:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية).
  - ✓ إذا كانت المؤسسة تودع، أو قيد عملية إيداع قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.
- القوائم المالية الموحدة والتي تتصف المؤسسة الأم بما يلي:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية).
  - ✓ إذا كانت المؤسسة تودع، أو قيد عملية إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.
- إذا قامت مؤسسة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لايجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.
- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من القوائم المالية الموحدة لمؤسسة أم (تخضع لمتطلبات هذا المعيار) والقوائم المالية المنفصلة للمؤسسة الأم، فالمعلومات عن القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عما يلي:[3]

1- المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطة المؤسسة التجارية، والبيئة الاقتصادية، وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل:

[1] - أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص ص86-87.

[2] - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص78.

[3] - جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص ص794-796.

- معلومات عامة وتشمل: العوامل المستخدمة لتحديد قطاعات المؤسسة المشمولة في التقارير المالية بما فيها أساس التنظيم، المنتجات والخدمات التي يعتمد عليها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته منها.
- معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة للقطاع التشغيلي، بما فيها الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر لذلك القطاع، ومعلومات عن أصول وخصوم القطاع، وأساس القياس المستخدمة.
- مطابقات إجمالي إيرادات القطاع وإجمالي أرباح وخسائر القطاع المعروضة، وأصول وخصوم القطاع وعناصر القطاع الهامة الأخرى مع المبالغ المقابلة لها المؤسسة ككل.

2- معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والخصوم: وتشمل ما يلي:

- الإفصاح عما يلي حول كل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت المبالغ المحددة مشمولة في قياس الأرباح أو الخسائر، أو إذا كانت هذه العناصر تقدم كمعلومات إلى مدير القرار التشغيلي الرئيسي في المؤسسة حتى وإن لم تكن مشمولة في قياس أرباح أو خسائر ذلك القطاع:
  - ✓ الإيرادات من الزبائن الخارجيين ومن العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المؤسسة.
  - ✓ إيراد ومصروف الفائدة.
  - ✓ الإهتلاك والإطفاء.
  - ✓ العناصر المادية (المهمة نسبيا) للدخل والمصروف المطلوب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل.
  - ✓ حصة المؤسسة في ربح أو خسارة المؤسسات الزميلة والمشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.
  - ✓ مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.
  - ✓ العناصر غير النقدية الهامة نسبيا بإستثناء الإهتلاك والإطفاء.
- على المؤسسة الإفصاح عما يلي لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت هذه المبالغ المشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها أو تقدم إليه كمعلومات بصورة منتظمة:
  - ✓ قيمة الإستثمار في المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
  - ✓ مبلغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة (الطويلة الأجل) بإستثناء الأدوات المالية، والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع ما بعد التوظيف والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

المطلب الثاني: الإفصاح عن السياسات المحاسبية

أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26-05-2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي: " تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والإتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية"، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد عرفها طبقا لأحكام الفقرة 21 من المعيار الدولي رقم 01 إعداد وعرض القوائم المالية " بالمبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، على أن يتم الأخذ بمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية". وفيما يخص الإفصاح عن السياسات المحاسبية، فقد أوردت الفقرة 117 من معيار المحاسبة الدولي رقم 01، أنه يجب أن تفصح المؤسسة في ملخص السياسات المحاسبية المهمة كما يأتي:[1]

الفرع الأول: أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية

تتمثل عملية القياس في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها الإعتراف بعناصر القوائم المالية، وإدراجها في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، ويتطلب ذلك أساسا محددا للقياس ومن الأمثلة على أسس القياس (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة التحقق، القيمة الحالية)، حيث يؤثر أساس القياس الذي تعد عليه المؤسسة قوائمها المالية على تحليل المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تصرح إدارة المؤسسة على الأساس، أو أسس القياس المستخدمة وفي حالة ما تستخدم المؤسسة أكثر من أساس قياس واحد يكفي أن توضح الأصول والخصوم التي تم عليها التطبيق لكل أساس.

الفرع الثاني: السياسات المحاسبية المستخدمة والمهمة لفهم القوائم المالية

عند تحديد الحاجة إلى الإفصاح عن سياسة محاسبية، فعلى إدارة المؤسسة تقييم إذا كان هذا الإفصاح يساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الأداء المالي والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنظر المؤسسة إلى عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:[2]

- تحقيق الإيرادات.
- أسس إعداد القوائم المالية المجمعة متضمنة المؤسسات التابعة لها.
- المؤسسات المندمجة والمشاريع المشتركة.
- إهتلاك وإستهلاك الأصول الملموسة وغير الملموسة والمخصصات.

[1]- فارس بن يدر، هشام شلغام، طيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[2]- أحمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحليم، **مدى إلتزام المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات-**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد13، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015، ص ص203-204.

- رسملة تكاليف الإقتراض والمصروفات الأخرى.
- عقود المقاولات.
- الإستثمارات العقارية.
- الأدوات المالية والإستثمارات.
- عقود الإيجار.
- مصاريف البحث والتطوير.
- الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة.
- تكاليف منافع الموظفين.
- فروق تقييم العملات الأجنبية.
- طبيعة النشاط والتوزيع الجغرافي للفروع وأساس توزع التكلفة بين الفروع.
- النقدية وما في حكمها.
- محاسبة التضخم.
- المنح الحكومية.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المطبقة له الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية، فكل قائمة إلا ويوجد متطلبات إفصاح خاصة بها.

الفرع الأول: الإفصاح في الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي

تتمثل متطلبات وقواعد الإفصاح عن عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

أولا– قواعد الإفصاح عن التثبيتات المعنوية: تتمثل قواعد الإفصاح عن التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمستمدة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 فيما يلي:

- الأعمار الإنتاجية للتثبيتات المعنوية، أو معدلات الإهتلاك المستخدمة.
- المبلغ المسجل الإجمالي، الإهتلاك المتراكم، وخسائر إنخفاض القيمة.
- مبلغ خسائر إنخفاض القيمة العادلة لفارق الإقتناء.
- التثبيتات المعنوية التي تم إمتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة الحقيقية.
- تاريخ إعادة التقييم.
- المبلغ المسجل الذي سيتم الإعتراف به لو تم إستخدام طريقة التكلفة (التكلفة مطروحا منها مجموع الإهتلاك ومجموع خسائر إنخفاض القيمة).
- مبلغ فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

ثانيا– قواعد الإفصاح عن التثبيتات العينية: تتمثل قواعد الإفصاح عن التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي والمستمدة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فيما يلي:

- أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يتم إستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة وطرق الإهتلاك المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية والإهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع تدني قيمة الأصول إن وجد في بداية ونهاية الفترة المحاسبية.
- الزيادات أوالإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة.
- وجود قيود على ملكية المؤسسة للتثبيتات العينية ومبالغها وكذلك المرهونة مقابل إلتزامات.
- قيمة ونوع التعهدات المتعاقد عليها مع الموردين لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات.
- في حالة إدراج عناصر التثبيتات العينية بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عن تاريخ إجراء عملية إعادة التقييم، بيان فيما إذا تم إجراء عملية إعادة التقييم عن طريق مقيم مستقل (الأساس المستخدم لإعادة التقييم، والإفصاح عن الأحداث التي أدت إلى وجود خسائر قيمة هامة أو إستعادة جوهرية).

ثالثا– قواعد الإفصاح عن التثبيتات المالية: لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجتها بشكل واسع جدا، وهذا بسبب إهتمام المعايير بالأسواق المالية، حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الإعتراف والتقييم إلى غاية الإفصاح بهدف تقديم معلومات مالية موثوق بها تساعد على إتخاد القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية، ومن هنا الإفصاح عن التثبيتات المالية في النظام المحاسبي المالي إقتصر على:

- الإفصاح عن طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات.
- الإفصاح عن طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق للتوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

رابعا– قواعد الإفصاح عن الحالات الخاصة

إضافة لما سبق ذكره يوجد حالات خاصة لديها قواعد ومتطلبات إفصاح خاصة بها، ويمكن ذكرها فيما يلي:

1– الإفصاح عن التثبيتات المتحصل عليها بموجب عقد إيجار تمويلي: لم يتطرق النظام المحاسبي المالي بشكل صريح عن المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن عقود الإيجار، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، فالمعيار المحاسبي الدولي الخاص بعقود الإيجار يتطلب الإفصاح عما يلي:

- طريقة حساب ومبلغ التوافق بين المدفوعات الدنيا والقيمة الحقيقية للأصل.
- شروط التعاقد.

- كيفية وتاريخ تسديد الدفعات.
- يوضح المستأجر المبلغ الصافي للأصل (مبلغ التنازل) في نهاية مدة العقد.
- المبالغ الدنيا المستحقة في نهاية الفترة وقيمتها الحالية.

2- الإفصاح عن العقارات الموظفة: يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالعقارات الموظفة رقم 40، ويتبع هدا الأخير فيما يخص الإفصاح، وبالتالي يتوجب على المؤسسة الإفصاح عما يلي:

- طريقة التقييم والقياس: هل هي طريقة التكلفة أم طريقة القيمة الحقيقية.
- الأسس المستخدمة، لتمييز العقارات الموظفة والعقارات المشغولة من مالكها والعقارات المحتفظ بها للتصرف في سياق النشاط العادي.
- الطرق المستخدمة والإفتراضات الهامة في تحديد القيمة الحقيقية.
- مدى إعتماد القيمة الحقيقية على تقييمات مقيم مستقل ومؤهل، وإذا لم يكن هناك مثل هده التقييمات يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- عرض طرق التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.
- الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على قياس القيمة الحقيقية بشكل موثوق.
- على المؤسسة الإفصاح على طرق الإهتلاك المستخدمة والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك المستخدمة، ومبلغ خسائر تدني القيمة، إذا تم قياس العقارات الموظفة بطريقة التكلفة.

3- الإفصاح عن الضرائب المؤجلة: في ظل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير والإبلاغ المالي، فالمؤسسة يجب عليها الإفصاح عما يلي:

- الأسباب والأدلة المعززة للإعتراف بمبلغ الضرائب المؤجلة (أصول-خصوم).
- الأساس الذي تم به حساب مبلغ الضرائب المؤجلة (أصول-خصوم).

4- الإفصاح عن المخزونات: يتطابق ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص المخزونات مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، وعليه فإن قواعد الإفصاح المرتبطة بالمخزونات تشمل الإفصاح عن:

- الطريقة التي تنتهجها المؤسسة في تقييم المدخلات والمخرجات من مخزوناتها (التكلفة الوسيطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا).
- القيمة المحاسبية الإجمالية للمخزونات مع مراعاة التفرقة بين أنواع المخزونات التي تحوزها المؤسسة.
- القيمة المحاسبية للمخزونات التي قيمت حسب قيمة إنجازها الصافية.
- مبلغ خسائر القيمة للمخزونات ومبلغ استرجاعات خسائر القيمة المسجلة خلال السنة المالية مع تقديم تبريرات توضح أسبابه.

5- الإفصاح عن مؤونات الأخطار والأعباء: يتوجب على المؤسسة عند إدراجها مؤونة المخاطر والأعباء وفق النظام المحاسبي المالي أن تفصح عن:

- الطريقة التي إنتهجتها في تحديد قيمة المؤونة.
- القيمة المحاسبية للمؤونة في بداية السنة ونهايتها.
- تحديد قيمة الزيادة في المؤونة، والمعايير التي اعتمدتها في تحديدها.
- تقديم معلومات حول طبيعة المؤونة والتوقيت المتوقع لها.
- الخصوم المحتملة والتي تنشأ نتيجة أحداث سابقة لكن لايتوفر فيها شرط إدراجها في محاسبة المؤسسة، هنا لا يتم الإعتراف بأي مؤونة لمواجهتها، بل يتم الإفصاح عنها كالتزامات طارئة.

6- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي فالأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل في القوائم المالية تتطلب الإفصاح عن تاريخ إصدار القوائم المالية، والجهة المخولة بإقرارها، وتتمثل أهمية الإفصاح عن هذا التاريخ لكون تلك القوائم لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ، أما إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ الميزانية مهمة بدرجة كبيرة بحيث عدم الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاد القرارات الرشيدة، فمن الضروري الإفصاح عن ما يلي:

- طبيعة وماهية الحدث.
- تقدير الأثر المالي للحدث إن كان ممكنا، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة.

7- الإفصاح عن تغيير التقديرات المحاسبية: تتمثل قواعد الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- الإفصاح عن أسباب وطبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية.
- الإفصاح عن حقيقة أن التقدير غير عملي في حالة ما لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية.

الفرع الثاني: الإفصاح في جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإنه يجب على الأقل إدراج المعلومات التالية في قائمة الدخل مهما إختلف النموذج (حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة):[1]

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها مما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

[1]- **الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، العدد19**، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

- ✓ الهامش الإجمالي.
- ✓ القيمة المضافة.
- ✓ الفائض الإجمالي عن الإستغلال.

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

أما في حالة جدول حساب النتائج المدمج، فيتم الإفصاح كذلك عما يلي:[1]

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

كذلك المعلومات الدنيا الأخرى المفصح عنها إما في جدول حساب النتائج وإما الملحق المكمل لجدول حساب النتائج هي كالآتي:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية.
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

ويتوافق الإفصاح في قائمة الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع العديد من معايير المحاسبة الدولية، حيث أن متطلبات الإفصاح عن عناصر قائمة الدخل مستمدة أساسا من معايير المحاسبة الدولية التالية:

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 "تكاليف الإقتراض".
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار الصرف".

[1]- **الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، العدد19**، مرجع سبق ذكره، ص25.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 19"منافع الموظفين".
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".

الفرع الثالث: الإفصاح في جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري جدول سيولة الخزينة كقائمة أساسية مثل باقي القوائم المالية لما له من أهمية في توفير معلومات مهمة تتعلق بنشاط المؤسسة، وتسمح هذه القائمة بتتبع حركة التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة، إضافة إلى ذلك تساعد في الإجابة عن عدة تساؤلات والتي تطرح من قبل المستثمرين، سواء المتعلقة بالفترات السابقة أو الفترات المستقبلية والتي من أهمها:[1]

- هل حقق نشاط المؤسسة الإستغلالي مردود أم لا ؟
- هل التطور الحاصل على مستوى أنشطة المؤسسة سببه التمويل الخارجي أم الداخلي؟
- هل المؤسسة إقترضت قدر معين من الأموال؟
- هل تحتل المؤسسة مكانة مقارنة بمنافسيها؟

ووفقا للنظام المحاسبي المالي فجدول سيولة الخزينة يجب أن يتم الإفصاح فيه عن مداخيل ومخارج التثبيتات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) كالتالي:[2]

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل).
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن إقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

ويتطابق الإفصاح في جدول سيولة الخزينة (قائمة تدفقات الخزينة) وفق النظام المحاسبي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي رقم 07.

[1] – نوال صبايحي، مرجع سبق ذكره، ص157.

[2] – **الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، العدد19**، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفرع الرابع: الإفصاح في جدول تغير الأموال الخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية. ويتوافق ما جاء في النظام المحاسبي المالي وما قدمه المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 فيما يتعلق بجدول تغير الأموال الخاصة، وعليه على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات الدنيا في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:[1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد....).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الفرع الخامس: الإفصاح في ملحق الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يتضمن ملحق الكشوف المالية (القوائم المالية) معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:[2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، المؤسسات المشتركة، الفروع والمؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

وإذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو القوائم المالية، وحينئذ فإن الإعلام يبين مايلي:

- طبيعة الحادث.

[1] – **الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، العدد19**، مرجع سبق ذكره، المادة25، ص ص26-27.

[2] – **الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 26-07-2008، العدد19**، مرجع سبق ذكره، المادة26، ص27.

- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

وتقدم المؤسسات التي تستعين بالإدخار العمومي الذي يوفر المعلومات الخصوصية الضرورية لمستعملي القوائم المالية من أجل:

- فهم النجاعة الماضية.
- تقييم الأخطار ومردودية المؤسسة.

وفي هذا الإطار، تقدم على الخصوص، إستنادا إلى قوائمها المالية المدمجة معلومات تخص:

- مختلف أنماط المنتوجات والخدمات التابعة لنشاطها.
- مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل فيها.

ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لعناصر القوائم المالية، وتتمثل هذه الجداول فيما يلي:

- جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.
- جدول الإهتلاكات.
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.
- جدول المساهمات (فروع ومؤسسات مشاركة).
- جدول المؤونات.
- كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

المبحث الرابع: متطلبات تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يتطلب تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عدة متطلبات وآليات، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم المتطلبات التي من شأنها أن تعزز وتحسن جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

المطلب الأول: حوكمة الشركات كركيزة أساسية لتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر حوكمة الشركات ضرورية لتنظيم العلاقة بين ملاك ومسيري المؤسسات ومختلف أصحاب المصالح، فتطبيق وتبني مبادىء وقواعد حوكمة الشركات يؤدي لتحسين وتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، كما يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

تعددت تعاريف ومفاهيم وخصائص حوكمة الشركات، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا– تعريف حوكمة الشركات

يعرف صندوق النقد الدولي حوكمة الشركات على أنها" الإدارة الرشيدة للمؤسسات أو الإقتصاد بشكل عام من خلال حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى تحقيق الشفافية"[1].

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أنها " النظام الذي ينظم ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يحدد ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لتسيير شؤون المؤسسة والأهداف والإستراتيجيات المرغوب في تحقيقها في المؤسسة ".[2]

أما معهد المدققين الداخليينIIA فقد عرفها على أنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من طرف ممثلي أصحاب المصالح، للإشراف على مخاطر المؤسسة وإدارتها ومراقبتها، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لإنجاز أهداف المؤسسة والمحافظة على قيمتها من خلال أداء الحوكمة فيها".[3]

تم تعريفها كذلك على أنها " إستراتيجية تتبناها المؤسسة لتحقيق أهدافها ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها كونها شخصية معنوية مستقلة ولها من الأنظمة واللوائح الداخلية والهيكل الإداري ما يسمح لها تحقيق ذلك بعيدا عن تسلط أي فرد فيها، وذلك بالقدر الذي لا يتضارب ومصالح الآخرين ذوي العلاقة".[4]

---

[1]– مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص18.

[2]-organisation for economic co-operation and development**, using the OECD principles of corporate governance a board room perspective**, paris, 2008, p15.

[3] - The institute of internal auditors, **the lessons that lie beneath, tone at the top**, usa: February 2002, p:02.

[4]– إيمان شيحاني المشهداني، علاء فرحان طالب، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2011، ص ص 24–25.

ثانيا– خصائص حوكمة الشركات

تتميز حوكمة الشركات بعدة خصائص، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:[1]

- **الإنضباط:** الإنضباط الذاتي والإلتزام بالقوانين.
- **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الإستقلالية:** تشمل إستقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة.
- **المساءلة:** إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة.
- **العدالة:** أي يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
- **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.

ويمكن توضيح خصائص نموذج الحوكمة الجيد في الشكل التالي:

الشكل رقم (03–01): خصائص نموذج الحوكمة الجيد

المصدر: جميل حسن الجار، على خليل عقل، مرجع سبق ذكره، ص04

الفرع الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات لتحقيق جملة من الأهداف، وهذا ما زاد من أهميتها، وتتمثل أهداف وأهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

أولا– أهمية حوكمة الشركات: تكمن أهمية حوكمة الشركات فيما يلي: [2]

- جذب الإستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة تمويل تلك المشاريع الإستثمارية.
- التقليل من هروب وهجرة رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج.

[1]– جميل حسن الجار، على خليل عقل، **قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، العدد 4، 2016، ص29.

[2]– سيد عبد الرحمان عباس بله، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012، ص57.

- مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليهما من فقر وبطالة.
- ضمان حصول المستثمرين على عائد مهم على استثماراتهم.
- تضمن زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.
- تضمن قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم.
- تدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية.
- تجنب وقوع مشاكل محاسبية ومالية والتقليل من نسبة حدوث إنهيارات بنكية.
- تزيد من الفعالية الإقتصادية، وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأهداف ذات الفائدة، كما تسهل بشكل فعال الرقابة، مما يؤدي إلى الإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة.

ثانيا– أهداف حوكمة الشركات: تهدف حوكمة الشركات إلى تحقيق الأهداف التالية: [1]

- تحسين قدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والسمعة الإيجابية عنها.
- تحسين عملية صنع القرار في المؤسسات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة.
- تحسين خاصية مصداقية المعلومات وتحقيق سهولة فهمها.
- إدخال إعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في عملية صنع القرار.
- تعزيز الشفافية والوضوح والإفصاح عن المعلومات والبيانات.
- زيادة قدرة المؤسسات على تعزيز تنافسيتها وجذب إستثمارات ورؤوس أموال أخرى.
- تعزيز قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة وإستقرار العاملين.

الفرع الثالث: مبادئ ومحددات حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على عدة مبادئ وقواعد، كما لديها عدة محددات يجب توفرهل لضمان حوكمة جيدة وتحقق الأهداف المرجوة منها.

أولا– مبادئ حوكمة الشركات: تتعدد المنظمات المهنية المهتمة بتحديد مبادئ حوكمة الشركات، ولعل أهمها نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، حيث أصدرت عدة مبادئ عام 1999 وأعادت صياغتها

[1]– نوال لعسوري، هوام جمعة، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص ص 9-10 .

عام 2004، حيث تعتبر الأساس المستند عليه في عدة دول، نظرا لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون ومرونة في التطبيق في ظل الظروف البيئية المتباينة، وتغطي هذه المبادئ ستة مجالات يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

1- وجود إطار فعال للحوكمة: لابد من وجود إطار عام للحوكمة يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لجميع الأطراف، مع ضمان الإلتزام بكل القوانين واللوائح، وضرورة أن تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والموضوعية واتخاذ كل الإجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح والشفافية لكافة الأطراف ذات المصلحة في الوقت المناسب.

2- حماية حقوق المساهمين: ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين، وتشمل: حق نقل ملكية الأسهم، حق اختيار أعضاء مجلس الإدارة، حق التصويت في الجمعيات العمومية، حق الحصول على العائد من أرباح الأسهم وحق الحصول على القوائم المالية وكل المعلومات المهمة في الوقت المناسب.

3- المعاملة المتساوية والعادلة بين المساهمين: يجب أن يضمن إطار الحوكمة تحقيق المساواة بين كل المساهمين، وتفادي التحيز ضد أو مع فئة من المساهمين للحصول على حقوقهم القانونية والإطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

4- احترام حقوق أصحاب المصالح: وتتضمن إحترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي إنتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة على الرقابة على المؤسسة، ويقصد بأصحاب المصالح كل من البنوك، العاملين، حملة السندات والموردين والعملاء.....إلخ.

5- الإفصاح والشفافية: يجب أن يتضمن إطار الحوكمة توفير إفصاحات كافية وملائمة وفي توقيت مناسب، ويجب أن تكون دقيقة وموثوقة وشاملة لكل الأمور الهامة وخاصة المتعلقة بتأسيس الشركة وإبراز الموقف المالي والملكية والعناصر التي ترتبط بالأداء الإداري وأسلوب ممارسة السلطة.

6- مسؤوليات مجالس الإدارة: وتتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية إختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ثانيا- قواعد حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات أساسا بسلوك مختلف الفئات ذات العلاقة بالشركات، لذا فهناك عدة خصائص يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق هدف تطبيق هذا المفهوم، فهذه الخصائص تمثل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، ونذكر أهمها فيما يلي: [2]

[1] - حسين بن طاهر، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظلم المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 07/06 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص07.

[2] - محد الأمين مصباحي، **حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد10، الجزء 01، جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي، 2017، ص192.

1- الشفافية: أي عكس صورة حقيقية عن ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة المؤسسة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة، وكذلك توصيل معلومات محاسبية وإفصاح مالي وغير مالي، وأن تكون المعلومات دقيقة وكاملة إلى كافة الأطراف ذات المصلحة.

2- المسؤولية: وتعني توفير هيكل تنظيمي يحدد بدقة نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه المؤسسة والمساهمين.

3- المساءلة: وتقضي محاسبة متخذي القرارات في المؤسسة أو الذين ينفذون الأعمال عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه المؤسسة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.

4- الوضوح: ويعني أن تتميز القوائم المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عند إعدادها وعرضها، ولضمان ذلك على الإدارة أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية من خلال لجنة التدقيق.

5- الإستقلالية: وهي الآلية التي تحد من تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء المؤسسة.

6- العدالة: بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.

ثالثا- محددات حوكمة الشركات

يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه على مدى توافر ومستوى جودة جملة من المحددات، وتتمثل هذه المحددات فيما يلي:

1- المحددات الداخلية: وتعني القواعد والأساليب التي تطبق داخل المؤسسات، والتي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة تحدد كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، كمجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بطريقة لا تؤدي إلى تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل تؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.[1]

2- المحددات الخارجية: ويقصد بها المناخ العام للاستثمار في الدولة، كمختلف القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، كذلك بعض المؤسسات الذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق كالجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق كالمدققين والمحاسبين، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة كمكاتب المحاماة والتدقيق، وتكمن أهمية المحددات الخارجية كون وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، والتي تحد من التعارض بين العائد الإجتماعي والعائد الخاص.[2]

[1]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

[2]- لعسوري نوال، هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص11 .

الفرع الرابع: دور تبني قواعد حوكمة الشركات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي

تعتبر الحوكمة الجيدة نقطة بداية لأي مناقشة تخص المعلومة المحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية تعتبر جزء من حوكمة الشركات، لذا يجب وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفير معلومات ذات جودة وتنعكس مباشرة على السوق المالية خاصة[1]. فالإفصاح المحاسبي يعتبر الوظيفة الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، فتطبيق قواعد حوكمة الشركات أصبحت مطلبا أساسيا لنمو أسواق المال بما يعود على تنمية الاستثمار، ولذا فإن دور الجهات الرقابية المسؤولة عن شركات المساهمة والمؤسسات الاقتصادية يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد وقوانين منظمة للشركات التي تقوم بها مجالس إدارتها إلى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها أن تعمل على توفير الآلية التي تضمن سير عمل الشركات بأحسن طريقة ممكنة، ولا شك أن توفير هذه القواعد يجب أن يتم من قبل الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرف التجارية، وذلك لتعزيز وتفعيل تطبيق قواعد حوكمة الشركات للمساهمة في تدعيم الثقة في المؤسسات من خلال تبني المبادئ والقواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل الأداء الإداري والمالي في الشركات، إضافة على تعزيز مبدأ الشفافية والإفصاح اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين، فحوكمة الشركات تتطلب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المنشورة باستخدام معايير المحاسبة الدولية، وكذلك متطلبات عملية تخص موضوعات معينة كالجوهرية، فرضية استمرار المؤسسة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت، وعرض المعلومات للمقارنة. فوجود نظام جيد لحوكمة الشركة يضمن توفير إطارا حاميا ومانعا لظهور التصرفات التي تؤدي إلى الإفصاح عن معلومات خاطئة والحد من محاولات التضليل وخاصة إشكالية التواطؤ مع مراجعي الحسابات الخارجيين.[2]

ويتطلب تفعيل دور حوكمة الشركات وقواعدها في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي ما يلي:[3]

- تفعيل دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد، وذلك من خلال إقتراح سياسات وتوجيهات للوقاية والحد من الفساد، وكذلك إعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد، بالإضافة إلى جمع المعلومات التي تكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه.
- تفعيل دور مجموعة عمل حوكمة الشركات، وذلك قصد وضع دليل حوكمة الشركات في الجزائر يتناسب مع ما هو متعارف عليه عالميا.

[1]- جمعة أحمد حلمي وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية –مدخل تطبيقي معاصر–**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 19.

[2]- ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية–دراسة ميدانية–**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص51.

[3]- هشام دغموم، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة (ias–ifrs) في دعم وإرساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر– دراسة ميدانية إستقصائية–**، مجلة جديد الإقتصاد، العدد 10، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2015، ص ص59–61.

- تفعيل دور مركز حوكمة الجزائر، الذي يهدف إلى مساعدة المؤسسات على الإلتزام بمواد دليل حوكمة الشركات، وإعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات.
- ضمان التطبيق السليم والجيد للنظام المحاسبي المالي المبني أساسا على فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة.
- تعزيز الشفافية من خلال إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة على إعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات.

المطلب الثاني: التدقيق كآلية لتعزيز جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تعد عملية التدقيق ضرورية ومهمة لتعزيز جودة القوائم المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة فيها، بالإضافة لزيادة الثقة فيها والإعتماد عليها من قبل مستخدميها.

الفرع الأول: مفهوم وأهداف التدقيق

تعددت تعاريف ومفاهيم التدقيق، فمهما إختلفت إلا أنها تسعى لتحقيق نفس الأهداف تقريبا، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

أولا– مفهوم التدقيق

يعرف التدقيق على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في فترة زمنية معينة ".[1]

كذلك يعرف على أنه " علم يقوم على مجموعة مبادئ، معايير، قواعد وأساليب يمكن من خلالها القيام بفحص اتقادي ينظم أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة قصد إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية" .[2]

ومهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن عملية التدقيق تشمل ما يلي:[3]

1– الفحص: ويقصد به التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها والمتعلقة بنشاط المؤسسة.

2– التحقيق: ويعني إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة في فترة محاسبية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. فالفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أدت إلى تقديم صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

---

[1]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية والعلمية–**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 13 .

[2]– خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 09

[3]– أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010 ، ص ص10-11.

3- التقرير: ويعني بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يوضح فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

ثانيا- أهداف التدقيق: هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة، ويمكن ذكرها فيما يلي:[1]

1- الأهداف التقليدية: بدورها تتفرع إلى:

1-1- أهداف رئيسية: وتشمل ما يلي:

- التحقق من مدى صحة، دقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يرتكز ويستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2- أهداف فرعية: وتشمل مايلي:

- اكتشاف الغش والأخطاء الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والحد من فرص إرتكابها.
- اعتماد الإدارة عليها في وضع ورسم السياسات الإدارية وفي عملية اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2- الأهداف الحديثة: وتشمل مايلي:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن إستخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

2-1- الشمولية: ويعني هذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2-2- الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي، أي أن كل العناصر المادية في المؤسسة لديها حقيقة مادية، وبالنسبة للعناصر الأخرى كالنفقات والإيرادات يتأكد المدقق أيضا من وجودها فعليا بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

[1]- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص11.

2-3- الملكية: وتعني أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا، أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج في الأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، وتعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كإلتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المدقق التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

- **التقييـــــم:** وتعني أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم تطبق بصفة ثابتة من فترة محاسبية إلى أخرى.
- **التسجيل المحاسبي:** ويقصد به أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة وتم تسجيلها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

الفرع الثاني: أنواع ومعايير التدقيق

يوجد عدة أنواع للتدقيق، حيث يتم تقسيم وتصنيف التدقيق وفق عدة معايير.

أولا- أنواع التدقيق: يقسم التدقيق إلى عدة أنواع، حيث تصنف هذه الأنواع على أساس عدة معايير، ويمكن تلخيص أهم أنواع التدقيق فيما يلي:

1- من حيث أهداف مهمة التدقيق: ونجد ما يلي:[1]

1-1- تدقيق القوائم المالية: هو فحص القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، ويقوم بهذا النوع من التدقيق شخص مؤهل ذو خبرة ومستقل عن المؤسسة محل التدقيق قصد إبداء رأيه حول ما إن كانت القوائم المالية تقدم صورة صادقة عن أداء المؤسسة ووضعها المالي، بالإضافة إلى مدى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية.

1-2- تدقيق العمليات: يتضمن هذا النوع مختلف مهام التدقيق التي تطبق على كل أعمال المؤسسة دون الإقتصار على آثارها على عناصر القوائم المالية الختامية، ويتمثل الهدف الرئيسي لهذا النوع من التدقيق في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي من المحتمل أن تقلل من قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف المناسبة، وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك، ويستهدف مهام هذا التدقيق تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح واقتراحات فيما يخص ذلك.

[1]- مُحَّد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، ط01، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماح)، عمان، الأردن، 2016، ص23.

2- من حيث نطاق عملية التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين هما:[1]

2-1- التدقيق الكامل: يخول هذا النوع من التدقيق للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويجب على كل مدقق في نهاية الأمر إبداء رأيه الفني عن مدى صحة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.

2-2- التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، ويجب على المدقق في هذه الحالة أن يوضح في تقريره تفاصيل عمله لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات، ويجب وجود عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

3- من حيث درجة الإلتزام: يقسم التدقيق من حيث درجة الإلتزام إلى ما يلي:[2]

3-1- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب النصوص التشريعية والقوانين النافذة، وبالتالي يمكن فرض عقوبات وجزاءات قانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات، وكمثال عن ذلك ما ينص عليه القانون التجاري الجزائري في مواده من 678 إلى غاية 684 الذي يلزم المؤسسات بتعيين محافظ حسابات، ويترتب على عدم القيام بذلك وقوع المخالفين تحت طائلة العقوبات المقررة.

3-2- التدقيق الاختياري: هذا النوع من التدقيق غير إلزامي أي دون وجود إلزام قانوني يلزم القيام به، ويلائم هذا التدقيق المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، حيث يتم الإستعانة بخدمات المدقق للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء، وخاصة حالة الإنفصال وإنضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية يساعد هذا التدقيق على زيادة الثقة في المعلومات المقدمة للأطراف الخارجية خاصة.

4- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: يقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى ما يلي:[3]

4-1- التدقيق النهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد الإنتهاء من إعداد القوائم المالية، ويناسب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لا يوجد بها عمليات كبيرة، ويعتبر غير مكلف نسبيا وهذا راجع إلى الوقت المستغرق.

4-2- التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يلازم إجراء عمليات الفحص والاختيارات على مدار السنة، ويطبق هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لما تتمتع به من تعدد المعاملات مما يصعب العمل في الأجل القصير، وغالبا ما يتم هذا التدقيق وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية.

---

[1]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2]- مُحَّد صالحي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3]- جمعة أحمد حلمي، **مدخل إلى التدقيق الحديث**، ط02، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 11.

5- التدقيق من حيث درجة الشمول: يقسم التدقيق من حيث درجة الشمول إلى ما يلي:[1]

5-1- التدقيق العادي: ويتعلق هذا النوع بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من مدى صحة القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

5-2- تدقيق لغرض معين: الهدف من هذا النوع هو البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد.

6- من حيث القائم بعملية التدقيق: يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين أساسيين هما:[2]

6-1- التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم من قبل شخص من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

6-2- التدقيق الداخلي: يعتبر هذا التدقيق أداة مستقلة من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية، ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة يعمل على توفير المعلومات اللازمة للإدارة باستمرار.

ثانيا- معايير التدقيق: عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه " نموذج ومؤشر تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق، وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:[3]

1- المعايير العامة: وتتمثل في مجموعة من المعايير المتعلقة بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية، وتشمل ثلاثة معايير وهي:

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم، وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملي لمن يقوم بعملية التدقيق.
- الإستقلالية والحياد، أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية.
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2- معايير العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات عملية مرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، وتشمل هذه المجموعة أيضا على المعايير التالية:

- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة.

---

[1]- محمد صالحي، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]- أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3]- لباس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي-**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص ص49-50.

- القيام بدراسة محكمة للقيام بتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليعتمد عليه كأساس في مهمة التدقيق وليجري على ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي تجب أن يقتصر عليها التدقيق.
- الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة من خلال الملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات التي تكون كأساس معقول لإبداء الرأي العائد للقوائم المالية المدقق فيها.

3- معايير إعداد التقرير: وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، وأصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي:

- يجب أن يبرز التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية لضمان القابلية للمقارنة لعدة فترات.
- الإفصاح الكافي لكل معلومات القوائم المالية لتوضيح مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.
- يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

الفرع الثالث: دور جودة التدقيق ولجان التدقيق في تعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية

تعتبر جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، حيث تعرف بأنها " إحتمالية قيام المدقق بإكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق".[1]

كما عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 في نشرة معايير التقرير رقم (4) على أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق، ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مؤسسات التدقيق".[2]

فكلما كانت عملية التدقيق ذات جودة تزيد من جودة الإفصاح في القوائم المالية والتقليل من الأخطاء، فالمدقق يقوم بتدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه حول عدالة ومصداقية القوائم المالية وجودة المعلومات المفصح عنها فيها طبقا للمبادئ والمعايير المتعارف عليها، فحتى تكون عملية التدقيق ذات جودة يجب على المدقق أن يقوم بما يلي:[3]

- التحقق من صحة ودقة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، فكلما كانت عملية التدقيق ذات جودة كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة الإفصاح والمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.
- فحص ومراجعة تبويب هذه القوائم والتقارير المالية للتحقق من أن التبويب يحقق الأهداف التالية:

[1]- عبد الكريم محمود محمد، **جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس2014، ص366.

[2]- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص08.

[3]- بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين-**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014، ص ص180-181.

- ✓ ملاءمة وسلامة الإفصاح عن المعلومات داخل هده القوائم والتقارير.
- ✓ تلبية احتياجات الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية والإفصاح فيها.

فالمدقق المحاسبي له دور مهم في تحسين جودة الإفصاح في القوائم المالية من خلال فحصه الدقيق للمعلومات الواردة في القوائم المالية والتأكد من مدى الإفصاح عن المتطلبات الضرورية في القوائم المالية للمؤسسة، وذلك قصد تقديم معلومات ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها والاستفادة منها في إتخاد مختلف القرارات.

أما لجنة التدقيق والتي هي عبارة عن لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيدية لم تتخذ بشكل فردي، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من التدقيق الداخلي والخارجي.[1] فإنشاء لجان التدقيق داخل المؤسسة يؤدي إلى زيادة الشفافية في المعلومات ويحسن من جودة الإفصاح المحاسبي، مما يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم المهام التي تقوم بها لجنة التدقيق فيما يخص جودة الإفصاح في القوائم المالية فيما يلي:[2]

- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد القوائم والتقارير المالية.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية.
- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغايتها.
- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مقبول من المنفعة للقوائم والتقارير المالية.
- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مدقق الحسابات الخارجي.

[1] – رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية–دراسة ميدانية–**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني،2010، ص101.

[2] – عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد السابع، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2017، ص251.

الفرع الرابع: متطلبات تحسين جودة التدقيق لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يتطلب تحسين جودة التدقيق لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ما يلي:

أولا– تبني معايير التدقيق الدولية: تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق في القيام بمهمته، وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وهذا ما يحسن جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والإلتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق المحاسبي بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير[1]، وباعتبار معايير التدقيق الدولية تتناسب مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، فكلما كان التدقيق يتم وفق معايير التدقيق الدولية وكان ذات جودة كلما كان الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والذي يتم وفق معايير المحاسبة الدولية أكثر جودة ويؤدي إلى تحقيق الأهداف المنتظرة منه.

ثانيا– زيادة إصدار معايير جزائرية للتدقيق: في ظل الاختلافات الكثيرة في المبادئ والقواعد والمعايير المعتمدة في مهنة التدقيق والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة، وأحيانا متعارضة، دفعت الجزائر للتفكير في إصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق، حيث تتوافق هذه المعايير مع معايير التدقيق الدولية من جهة، وتستجيب للبيئة الجزائرية من جهة أخرى، حيث تم إصدار 16 معيار إلى غاية سنة 2018 من أصل 36 معيار دولي، ويمكن عرض هذه المعايير حسب التسلسل الزمني في الجدول التالي:

الجدول رقم (03–02): عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار	إسم المعيار
210	الإتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
505	التأكيدات الخارجية
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
580	التصريحات الكتابية
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
500	العناصر المقنعة
510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
520	الإجراءات التحليلية

[1] – العيد عمامرة مُحَمَّد، عوادي عبد القادر، صنهاجي هيبة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الإدارية المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، المجلد 01، العدد01، ديسمبر2017، ص ص434-435.

570	استمرارية الإستغلال
610	استعمال أعمال المدققين الداخليين
620	استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق
230	وثائق التدقيق
501	العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة
530	السبر في التدقيق
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على:

المقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المادة 01، ص02.

المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 نوفمبر2016 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المادة 01، ص02.

المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المادة01، ص02

-http://cn-onec.dz/images/NAA-230-%20501-530-%20540.pdf

فرغم هذه المعايير التي تم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة غير أنها تبقى غير كافية، ويتطلب زيادة إصدار معايير تدقيق جزائرية أخرى وهذا قصد تحسين جودة التدقيق هذا ما من شأنه أن يعزز جودة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية أكثر فأكثر.

ثالثا– تفعيل دور التدقيق الداخلي: لتحسين جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق القوائم المالية يجب تحسين جودة التدقيق الداخلي وتفعيل دور هذه الوظيفة داخل المؤسسات الإقتصادية، وهذا لتقليل الأخطاء والهفوات المرتكبة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من جهة ولتسهيل مهام المدقق الخارجي من جهة أخرى.

رابعا– تفعيل دور لجان التدقيق: إن إنشاء لجان التدقيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وتفعيل دورها يعتبر جد مهم، حيث تحد من تدخل الإدارة في شؤون التدقيق الداخلي وهذا ما يؤدي لزيادة إستقلاليته، كما تساهم في ضمان جودة التقارير والقوائم المالية وجودة المعلومات المفصح عنها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، إضافة إلى التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وفي ظل هذه الأهمية للجان التدقيق وجب إصدار مراسيم وقوانين تنص على ضرورة تعيين لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية، وهذا لتحسين جودة التدقيق وجودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

خامسا– التوجه نحو إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني): ويقصد به تطبيق إستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، وعملية التدقيق بإستخدام تكنولوجيا المعلومات يحسن من جودة التدقيق من خلال ما يلي:[1]

- يساهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطبيق إجراءات رقابة الجودة، حيث يزيد الثقة بمهنة التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- تحسين عملية توثيق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة في توثيق عمل المكتب.
- إعطاء تأكيدات بأن الخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية.
- تساعد على تحسين نظرة المجتمع لمهنة التدقيق.
- تحسين العلاقة مع الزبائن عن طريق إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الإتصال مع الزبائن.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق.

ففي ظل أهمية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق قصد الحد من مخاطر إستخدام الإفصاح الإلكتروني عن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وجب فرض إستخدام التقنيات والتكنولوجيا الحديثة على المدققين أثناء قيامهم بعملية التدقيق ومهامهم في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لمواكبة التطورات التكنولوجية المستخدمة في الأنظمة المحاسبية وفي عمليات الإفصاح في القوائم المالية، وهذا لتحسين جودة التدقيق والتقليل من التلاعبات التي تتم أثناء عملية الإفصاح الإلكتروني.

المطلب الثالث: الإفصاح الإلكتروني كأسلوب لتحسين جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

عرفت المحاسبة عدة تطورات، حيث أصبحت تتم بطريقة آلية وبإستخدام الكمبيوتر والبرامج المحاسبية وعدة تقنيات تكنولوجية متطورة، وهذا ما أدى لضرورة إستخدام التكنولوجيا في الإفصاح المحاسبي لتحسين وتعزيز جودته وتسهيل إيصال المعلومات المحاسبية المفصح عنها، فظهر ما يعرف بالإفصاح الإلكتروني.

الفرع الأول: مفهوم ونشأة الإفصاح الإلكتروني

يسعى الإفصاح الإلكتروني لتقديم معلومات بشكل سريع لجميع المتصلين بالشبكة، فهو يختلف عن المحاسبة الإلكترونية في نقاط عديدة، كما عرف الإفصاح الإلكتروني عدة مراحل لتطوره، وهذا ما سنعرضه في هذا الفرع.

أولا– مفهوم الإفصاح الإلكتروني: قبل الحديث عن مفهوم الإفصاح الإلكتروني ينبغي التفرقة بين هذا المفهوم ومفهوم المحاسبة الإلكترونية، ويمكن تلخيص هذا الفرق في الجدول التالي:

[1] – منال قدوري، قشار فتيحة، **أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق الخارجي**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي يوم 19 أفريل 2018، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، ص ص13-14.

الجدول رقم (03-03): الفرق بين المحاسبة الإلكترونية والإفصاح الإلكتروني

المحاسبة الإلكترونية	الإفصاح المحاسبي الإلكتروني
- تعني إستخدام الكمبيوتر والبرامج المحاسبية الخاصة بتنفيذ وظائف النظام المحاسبي إنطلاقا من المدخلات المتمثلة في القيود المحاسبية لمختلف العمليات مرورا بعملية تشغيل هذه المدخلات وصولا إلى مخرجات النظام المحاسبي. - يتم تصميم برامج محاسبية لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بشكل مرن وسهل حيث يمكن الإنتقال والوصول بسهولة إلى بيانات الأقسام المختلفة للشركة. - هذا يتم ضمن الشبكة الخاصة بالمؤسسة فقط أي شبكة الحاسبات الداخلية للمؤسسة.	- يقصد به نشر مخرجات المحاسبة الإلكترونية على شبكة الأنترنيت أي عرض المعلومات فقط وليست معالجتها كما هو الحال في المحاسبة الإلكترونية. - هذا لا يعني أن الإفصاح الإلكتروني يتطلب وجود محاسبة إلكترونية، حيث يمكن إدخال مخرجات المحاسبة اليدوية إلى الشبكة الدولية عن طريق الكمبيوتر. - يشير الواقع إلى أنه من غير المعقول أن مؤسسة تفصح إلكترونيا ولاتستخدم محاسبة إلكترونية.

المصدر: عبو هودة، سردون مهدية، **أهمية إستخدام لغة التقارير XBRL كأداة للإفصاح المحاسبي الإلكتروني**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي يوم 19 أفريل 2018، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر،ص07.

ويمكن تعريف الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على أنه:

" أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على وسائل وتقنيات الإتصال الحديثة لإيصال نتائج الأعمال التي قامت بها المؤسسة إلى الجهات ذات العلاقة بطريقة يمكن إستقبالها وقراءتها عن طريق شبكة الأنترنيت".[1]

كذلك يعرف على أنه " إنشاء المؤسسة مواقع لها على الشبكات الدولية للمعلومات قصد تحقيق نشر سريع وفوري للمعلومات المالية وغير المالية على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة، ويتسع مفهوم الإفصاح الإلكتروني إلى مدى أوسع حيث يشمل أيضا أشكال وأوعية المعلومات غير الورقية".[2]

ثانيا- نشأة وتطور الإفصاح الإلكتروني

لقد مر الإفصاح الإلكتروني بمراحل متعددة، ففي بداية التسعينات من القرن الماضي إعتمدت بعض المؤسسات على إستخدام الأقراص المدمجة، ويتم توزيعها بإستخدام الطرق التقليدية في توزيع التقارير المالية في صورتها الورقية،

[1]- عصام العربيد، يوسف قرطالي، **أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على منفعة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على الشركات الموزعة في الأسواق العربية للأوراق المالية-**، مجلة البحث، جامعة سوريا، المجلد 38، العدد34، 2016، ص07.

[2]- سلمي يوسف، حسن محمد، هلال يوسف صالح، **إنعكاسات التجارة الإلكترونية على النشر الإلكتروني للتقارير المالية**، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد17، العدد01، 2016،ص71.

من خلال إرسالها للمستفيدين عبر البريد. وبعد التطورات التي عرفها العالم في مجال تكنولوجيا الإتصال والمعلومات إعتمدت العديد من المؤسسات على الوسائل التكنولوجية المتطورة وشبكة الأنترنيت في عرض مختلف معلوماتها، ولقد مر عرض المعلومات على شبكة الإنترنيت بثلاثة مراحل أساسية وهي:[1]

1- المرحلة الأولى: تتمثل في قيام المؤسسة بتوفير نسخة من المعلومات المالية مطابقة لتلك المتوافرة في صورتها الورقية من خلال استخدام الورقة الإلكترونية والتي تعرف بملف PDF، وبالرغم من إيجابيات هذا الملف من جودة عالية في الطباعة وإنخفاض تكلفة إنتاجه وعرضه، إلا أنه توجد له بعض السلبيات، حيث أنه يستغرق وقتا طويلا لتحميله كما يفتقر لوجود خاصية الروابط التفاعلية والتي تسمح بالتنقل داخل الموقع بين أجزاء التقرير أو بين المواقع، مما يحتم على المستخدم إعادة إدخال البيانات مرة أخرى مما يستغرق وقتا طويلا.

2- المرحلة الثانية: تتمثل في إستخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية والتي يرمز لها ب HTML 11 في عرض المعلومات على مواقع المؤسسة، والتي تعد إحدى لغات البرمجة التي تستعمل في تصميم المواقع الإلكترونية، وبالرغم من المزايا التي تحققها هذه اللغة في تجاوزها بعض سلبياتPDF، كونها تتيح إمكانية استخدام خاصية الروابط التفاعلية وتمكن من فهرسة المعلومات، إلا أنه يعاب عليها إنخفاض كفاءتها في حفظ أو طباعة التقارير وكذلك أن حدودها تتوقف على تقديم معلومات من خلال عرض الصفحة فقط دون توفير معلومات عن محتوى البيانات وكيفية إعدادها. كما أنها تنقل المعلومات كمستند كامل دون نقل وحدات منفردة منه بشكل منفصل كما هو الحال في ملفPDF لا تكون المعلومات جاهزة للتحليل مما يتطلب الأمر إعادة إدخال البيانات مرة أخرى.

3- المرحلة الثالثة: تتمثل في إستعمال الإمكانيات المتطورة لتكنولوجيا الإنترنيت لإبتكار أشكال عرض جديدة من أجل تجاوز سلبيات المراحل السابقة، حيث ظهرت خلال هذه المرحلة لغة الترميز الموسعة XML في تبادل المعلومات حول شبكة الإنترنيت، وقد صاحب ظهور هذه اللغة اهتمام وتمويل من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دراسة إمكانية استخدام هذه اللغة في تصميم برنامج لإعداد القوائم المالية الإلكترونية، وبعد عدة محاولات ظهرت لغة تقرير الأعمال الموسعةXBRL.

الفرع الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح الإلكتروني

للإفصاح الإلكتروني عدة مقومات وأساليب، تتمثل هذه المقومات والأساليب فيما يلي:

أولا- مقومات الإفصاح الإلكتروني: تتمثل مقومات الإفصاح الإلكتروني فيما يلي:[2]

[1]- زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، **دور لغة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني xbrl في تحسين جودة المعلومات المالية**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي يوم 19 أفريل 2018، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، ص ص05-06.

[2]- عبد الكريم منصور بن عوف، **أثر تكنولوجيا الإعلام والإتصال على النظام المحاسبي – دراسة حالة النظام المحاسبي الجزائري-**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص143.

1- بيانات ومعلومات وصفية غير مالية: ومن أهم هذه المقومات نجد تشكيل مجلس الإدارة، توصيف المنتجات والخدمات المقدمة كالخدمات الآلية كالفروع، المراسلين، تقييم المؤسسات المالية العالمية لنشاط المؤسسة، أخبار عن المؤسسة كما صدرت في وسائل الإعلام، معلومات وتواريخ هامة للمستثمرين وغيرها.

2- بيانات ومعلومات مالية: وتتمثل في معلومات قائمة المركز المالي، النسب المالية، أسعار الصرف الأجنبي، أسعار الأسهم، القوائم والتقارير المالية للمؤسسة وإيضاحاتها المرفقة مع تقرير المدقق أي التقرير المالي الإلكتروني.

3- أدوات ربط سريعة مع مواقع أخرى على الشبكة: حيث توفر للمتصل سرعة الحصول على بيانات ومعلومات أخرى مكملة قد يحتاج إليها من هذه المواقع الأخرى.

4- أدوات على الموقع تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع المؤسسة صاحبة الموقع: تتمثل في خدمات التجارة الإلكترونية، المحاسبة، خدمات البنك الفوري وغيرها، وتنتهي بتقديم معلومات بهذا الشأن المستخدم.

ثانيا – أساليب الإفصاح الإلكتروني: يتم الإفصاح المحاسبي للتقارير والقوائم المالية على شبكة الإنترنيت من خلال مجموعة من الأساليب أهمها:[1]

- استخدام الجداول الإلكترونية.
- استخدام برنامج العرض الحركي.
- استخدام العرض عن طريق الفيديو، حيث تقوم بعض المؤسسات بإضافة مقاطع فيديوهات قصد توضيح إنجازاتها ونجاحاتها في نشاطها الإقتصادي والمالي، فهي ترى أن هذا العرض على مواقعها على شبكة المعلومات يبين أكثر للمستخدم الإنجازات التي تحقق وبصورة مرئية، وهذا ما يزيد من تعزيز ثقة المستخدمين في المؤسسة.

الفرع الثالث: لغة التقارير الموسعة كأداة للإفصاح الإلكتروني لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تعتبر لغة التقارير الموسعة عبارة عن معيار معلوماتي تكنولوجي يعرف الحقائق المالية باستخدام البطاقات التعريفية بما يوفر طريقة معيارية لاستخدام القوائم المالية ومقارنتها ويحقق المنافع لجميع المشاركين في سلسلة التوريد عن طريق تبادل المعلومات بين التطبيقات والأنظمة، كما يبسط التجهيز، الإعداد، العرض، التلخيص والتحليل للمعلومات المحاسبية، إضافة إلى أنها تسمح بتحويلها لأية صورة مرغوبة فيها بهدف العرض على الإنترنيت.[2]

[1] – زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص07.

[2] - Chunhui liu, Xin Luo, Choon L.Sia, et al**, the impact of xbrl adoption in PR china**, decision support systems, vol,59, march2014,p242.

كذلك عرفها (كيرت رامين) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية على أنها" معيار إلكتروني دولي يعتمد ترميز عناصر المعلومات المحاسبية بموجب المعايير المحاسبية الدولية بشكل يمكن من إرسالها، تخزينها ومعالجتها إلكترونيا في أي نظام، ثم عرضها بسهولة بعد ذلك على النسق المعياري المستخدم في عرض التقارير المالية"[1].

وتوفر لغة تقارير الأعمال الموسعة آثار متعددة على المبادئ المحاسبية وبالتالي على الممارسات، ويمكن حصر هذه الآثار فيما يلي:[2]

أولا– الموثوقية: تساهم لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRLفي تداولها الإلكتروني للمعلومات في تفادي الأخطاء الناجمة عن الكتابة، النقل والقراءة مما يزيد من موثوقيتها لدى المستخدمين.

ثانيا– الجوهر فوق الشكل: تحقق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL هذه الخاصية كونها تركز على جوهر المعلومات وتترك شكل أو صورة إظهارها وعرضها للمستخدمين بما يلائمهم، فقد أصبحت التقنيات وسيلة مهمة لدى الإدارة ومستخدمي البيانات في كونها ساعدت على توحيد طرق عملهم عند الحد اللازم والمشترك.

ثالثا– الحياد: تتمثل في عرض القوائم المالية دون تحيز لجهة معينة، وهذا ما يزيد من موثوقية القرار المتخذ اعتمادا على هذه البيانات، فكل طرف مستقل في تناولها بالصورة والطريقة والتحليل الذي يراد من جهته وبما يناسبه.

رابعا– التوقيت المناسب: إن التأخير في عرض القوائم المالية تفقد معلوماتها الملاءمة، فالإدارة تحاول الموازنة بين الوقت المناسب لعرض القوائم المالية وتوفير معلومات موثوقة، أما صناع القرار فيطلبون القوائم الموثوق بها في أسرع وقت وهذا ما تحققه لغة تقارير الأعمال الموسعة.

خامسا– الموازنة بين التكلفة والمنفعة: تنخفض تكلفة إعداد القوائم المالية، مما يضعف هذا القيد خاصة وأن توفير المعلومات لبعض الأطراف قد يفوق تكلفة إعدادها ولا يجب أن تتحكم الإدارة فقط بهده الموازنة لأنها قد لا تحيط علما بظروف الأطراف المستفيدة أو المتضررة ولا بمقدار ذلك.

ويمكن للغة تقارير الأعمال الموسعة أن تحسن من جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي كمايلي:[3]

- تقدم بطاقات تعريفية لإفصاحات القوائم المالية على مرحلتين: فالأولى تتمثل في توصيف الإفصاحات على المستوى الشامل، والثانية تتمثل في توصيفات الجداول والمبالغ الكمية والسياسات المحاسبية الهامة. فتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة سيؤدي إلى توحيد شكل الإفصاح في القوائم المالية ما يجعلها أكثر قابلية للمقارنة، أكثر ثباتا وأكثر فهما، وبالتالي زيادة منفعتها للمستخدمين.

---

[1]– سامر مظهر قنطقجي، **لغة الإفصاح المالي والمحاسبي**، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، سوريا، جويلية2012، ص134.

[2]- بن نابي حسن، **لغة xbrlكأداة للإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي يوم 19 أفريل 2018، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، ص ص 3-4.

[3]– محمد طرشي، إيمان يخلف، **لغةxbrl كأداة للإفصاح الإلكتروني**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي يوم 19 أفريل 2018، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، ص.09

- تخفض من التكاليف المتعلقة بالحصول على المعلومات من المؤسسات وتحليلها من خلال معالجة مشاكل اختلاف وتعارض تنسيقات وصيغ القوائم المالية، كما أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية غير المهنيين في الحصول على المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية ودمجها مع معلومات الإفصاحات المتممة.
- توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة في الوقت الملائم بما يتناسب ويتلائم مع تطورات بيئة التجارة الإلكترونية والإستثمار المباشر والتعامل في الأوراق المالية.
- تتيح الإستقلال التكنولوجي من خلال السماح بالتبادل الأوتوماتيكي وعمل ملخصات موثوق فيها من المعلومات المالية وغير المالية.
- تقديم المعلومات بلغة تقارير الأعمال الموسعة سيتيح للمستثمرين الأجانب فرصة الحصول على القوائم المالية وقراءتها وتحليلها بغض النظر عن اللغة أو البرامج المستخدمة في إعدادها مما سيجذب الاستثمارات الأجنبية، ويعزز من كفاءة سوق الأوراق المالية.
- تسمح للمستخدمين بترجمة عناصر القوائم المالية بمنتهى الدقة والكفاءة ولأكثر من لغة، مما يعزز من منفعة القوائم المالية الإلكترونية المنشورة على مواقع المؤسسات.
- تسمح بتغيير العملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية بلغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL بطريقة التحويل الذي يرغب به المستخدم، وإلى العملة المطلوبة مما يوفر تقارير وقوائم مالية مقومة بأكثر من عملة لمساعدة المستخدمين على إتخاد القرارات في أسرع وقت ممكن.

المطلب الرابع: متطلبات أخرى لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

بالإضافة للمتطلبات السابقة الذكر التي من شأنها أن تحسن وتعزز من جودة الإفصاح في القوائم المالية توجد متطلبات أخرى نذكرها فيما يلي:

الفرع الأول: تعديل متطلبات الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وفق ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية بعد صدور النظام المحاسبي المالي

لقد تم إصدار النظام المحاسبي المالي في 25-11-2007 ودخل حيز التطبيق في المؤسسات الجزائرية إبتداء من 01-01-2010، ولقد تم الإعتماد على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير والإبلاغ المالي التي كانت موجودة في ذلك الوقت، غير أنه بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي تم إلغاء بعض المعايير سواء المعايير المحاسبية الدولية (IAS) أو معايير التقارير والإبلاغ المالي (IFRS)، المتعلقة بوظيفة الإفصاح المحاسبي ومتطلبات الإفصاح في القوائم المالية، في المقابل تم إصدار معايير أخرى جديدة، وحتي يكون النظام المحاسبي المالي مستجيب للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير والإبلاغ المالي ويسمح للمؤسسات المطبقة له بتقديم معلومات تفيد مستخدميها في إتخاد القرارات المناسبة وجب تعديله أو تحيينه، وذلك من خلال تبني ما جاءت به المعايير الجديدة فيما يخص متطلبات الإفصاح في القوائم المالية.

الفرع الثاني: تفعيل دور بورصة الجزائر وتسهيل الإلتحاق بها

تساهم البورصة أو السوق المالية في تعزيز الشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسات المدرجة بها، غير أن بورصة الجزائر لازالت غير ناشطة باعتبار أن عدد قليل جدا من المؤسسات الإقتصادية مدرجة بها، ولتفعيل دورها أكثر في الاقتصاد الوطني وجلب رؤوس الأموال وتعزيز دورها في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وجب تحسين شروط الالتحاق بها للمؤسسات الإقتصادية عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة، تحفيز المؤسسات الاقتصادية على الابتعاد عن أساليب التمويل بالوساطة المالية والتوجه أكثر نحو أسلوب التمويل باللاوساطة المالية، بعث الوعي الإدخاري والاستثماري لدى الفرد الجزائري، تشديد الرقابة وتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة لزيادة الثقة في هذه المؤسسات وجلب مدخرين ومستثمرين إليها.

الفرع الثالث: تكوين ورسكلة الفاعلين في المحاسبة لتعزيز جودة الإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يعتبر العنصر البشري عنصرا مهما لضمان نجاح أي عملية أو وظيفة، فوظيفة الإفصاح في القوائم المالية لا يمكن تحسين جودتها وتعزيزها إلا من خلال تدريب الفاعلين والأطراف ذوي علاقة مع المحاسبين والممارسات المحاسبية من أكاديميين، مهنيين، محاسبين ومدققين في مختلف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. فمن أجل تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في مختلف القوائم المالية وجب تكوين وتدريب هذه الإطارات والكوادر على:

- كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي بصفة عامة.
- المعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- التدريب على معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقارير والإبلاغ المالي(IFRS) سواء القديمة أو الصادرة بعد إصدار النظام المحاسبي المالي.
- عقد مؤتمرات وملتقيات خاصة بالإفصاح المحاسبي وأهميتة في إضفاء الشفافية وتحسين مناخ الإستثمار وجلب المستثمرين المحليين والأجانب.
- عقد مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية حول حوكمة الشركات عامة وجانبها المحاسبي، وكذلك حول دور وأهمية البورصة في تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن وظيفة الإفصاح المحاسبي لا تقل شأنا عن وظيفة القياس المحاسبي، إذ من خلال هذه الوظيفة يمكن إيصال وتقديم معلومات محاسبية لمختلف الأطراف المهتمة قصد الإعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات، فكلما كانت عملية الإفصاح ذات جودة كلما ساهم ذلك في تعزيز وتحسين جودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

ونظرا للمشاكل والأزمات الإقتصادية التي عرفها العالم نتيجة لغياب الشفافية والإفصاح زادت أهمية الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا ما أدى لظهور معايير محاسبية دولية ومعايير تقارير مالية دولية خاصة بوظيفة الإفصاح المحاسبي قصد توحيد ممارسات الإفصاح المحاسبي على الصعيد الدولي وتسهيل مهمة الشركات المتعددة الجنسيات في المقارنة بين مختلف القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

كذلك من خلال تطرقنا في هذا الفصل لواقع الإفصاح المحاسبي في الجزائر، فقد تتوصلنا إلى أن ممارسات الإفصاح المحاسبي في الجزائر تحتاج لعدة متطلبات وآليات قصد تعزيز جودتها، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تطبيق قواعد حوكمة الشركات.
- تفعيل دور التدقيق داخل المؤسسات الإقتصادية.
- التوجه نحو إستخدام الإفصاح الإلكتروني.
- تعديل متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق آخر معايير المحاسبة الدولية.
- تنشيط بورصة الجزائر وتفعيل دورها في الاقتصاد الوطني.
- تكوين الفاعلين في المحاسبة من أكاديميين، مهنيين وموظفين في المؤسسات الاقتصادية على معايير المحاسبة الدولية عامة والمتعلقة بالإفصاح المحاسبي خاصة.

الفصل الرابع: أثر متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، تم تكملة وتدعيم الدراسة النظرية بدراسة ميدانية بإعداد إستبيان موجه للمختصين في الممارسات المحاسبية وكل الفاعلين في الميدان المحاسبي سواء الإطارات في المؤسسات الإقتصادية (محاسبين، مدراء ماليين، مدققين داخليين)، أو المهنيين ممن لديهم مكاتب المحاسبة (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين)، بالإضافة إلى الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين) في مختلف الجامعات الوطنية والمختصين في المحاسبة، المالية، التدقيق والتخصصات ذات العلاقة.

سنحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية معرفة آراء المختصين في ميدان المحاسبة في الجزائر فيما يخص جودة القوائم المالية، واقع الممارسات المحاسبية، وأهم المتطلبات والآليات الضرورية لتعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي، حيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة محاور، فالمحور الأول والذي يتضمن أربع أجزاء تتعلق بمتطلبات تعزيز الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، أما المحور الثاني فيتعلق بواقع جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى المحور الثالث والمتعلق بواقع جودة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

وللإيفاء بأغراض وأهداف الدراسة الميدانية، إرتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** منهجية وطرق الدراسة الميدانية
- **المبحث الثاني:** عرض الإستبيان
- **المبحث الثالث:** تحليل نتائج الإستبيان
- **المبحث الرابع:** العلاقة الإرتباطية واختبار الفرضيات وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار الخطي المتعدد.

المبحث الأول: منهجية وطرق الدراسة الميدانية

تعتبر الدراسة الميدانية جوهر أي بحث علمي، يسعى من خلالها الباحث إلى الكشف عن طبيعة العلاقات بين متغيراته البحثيه (الثابتة والمستقلة)، معتمدا في ذلك على منهجية عملية معينة تتلاءم وطبيعة الموضوع محل الدراسة، أهدافه ومتغيراته، حيث يمكن ذلك من إختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، وقبل ذلك يجب عرض تفاصيل هذه الدراسة الميدانية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى المنهجية المتبعة في هذه الدراسة الميدانية، أهدافها، أدوات الدراسة المستخدمة، بالإضافة إلى المصادر والوسائل المستعملة في جمع البيانات.

المطلب الأول: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهداف الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى المنهجية والوسائل والأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة.

الفرع الأول: أهداف الدراسة الميدانية

تكتسي الدراسة الميدانية أهمية بالغة في معالجة إشكاليات البحث العلمي، وتتمثل أهمية الدراسة الميدانية في الأهداف المرجوة منها، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- إثراء موضوع الدراسة، من خلال الأخذ بآراء أفراد عينة الدراسة.
- الإختبار الميداني لفرضيات الدراسة.
- الوقوف على واقع جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- الوقوف على واقع جودة القياس المحاسبي والإفصاح في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- اختبار قياس النموذج المقترح لتعزيز جودة الممارسات المحاسبية وآثارها على جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بجودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تعزيزها، توجب علينا إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، كون هذا المنهج يسمح بدراسة الظاهرة، جمع الحقائق والمعلومات عنها، ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات. وإستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، إرتأينا الإعتماد على عدة أدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

أولا– جمع الوثائق والمعلومات

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة والتي تهتم أساسا بالمحاسبة عامة والممارسات المحاسبية المتمثلة في القياس والإفصاح المحاسبي بصفة خاصة، وتعددت هذه الوثائق لتشمل كل من :

- النصوص والتشريعات والمراسيم التنفيذية الواردة في الجرائد الرسمية.
- التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية.
- أبحاث ودراسات علمية من قبل باحثين ومختصين.
- النشرات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية.
- ملتقيات وأبحاث علمية تم إجراؤها في الجزائر.

ثانيا– المقابلات الشخصية

تحظى المقابلات الشخصية بأهمية كبيرة في الدراسة الميدانية، إذ تعتبر كمصدر هام للحصول على المعلومات، حيث تستخدم قصد استفسار الأفراد بطريقة فردية، تسمح بأخذ معلومات بهدف التعرف على وجهات نظر الأفراد المستجوبين. ونظرا لأهمية المقابلة الشخصية في جمع المعلومات التي تتطلبها الدراسة الميدانية، قمنا بإجراء عدة مقابلات تمحور الحوار فيها حول كيفية تعزيز جودة الممارسات المحاسبية وجودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث حاولنا استقراء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الفاعلين والمختصين في ميدان المحاسبة، والذين يتمثلون في:

- موظفي وإطارات في المحاسبة، المالية والتدقيق في مختلف المؤسسات الإقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي المالي.
- أصحاب مكاتب المحاسبة أو المهنيين من محاسبين معتمدين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- الأكاديميين المختصين في المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة.

ثالثا– جمع الملاحظات

من خلال زياراتنا الميدانية إستطعنا عموما تسجيل بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا وإستقساء المعلومات من مصادر أخرى، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال أن:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة سواء من خلال الرفض النهائي لملأ إستمارة الإستبيان أو من خلال تقديم إجابات ناقصة.
- التكتم والسرية لدى بعض الموظفين، وحتى في حالة وجود تجاوب فأحيانا الإجابات تكون غير واضحة وغير دقيقة.

- جهل البعض ممن التقيناهم بقواعد وشروط قياس عناصر القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح عنها في ظل ماجاء به النظام المحاسبي المالي.
- قصر المدة الزمنية للقاءات والمقابلات مع الموظفين والإطارات في المؤسسات الإقتصادية والمهنيين بسبب التزاماتهم وإنشغالاتهم المهنية.
- تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع إستمارات الإستبيان، وذلك ما أجبرنا على العودة إلى مقر المؤسسات ومكاتب المحاسبة عدة مرات من أجل استرجاع الإستمارات.

رابعا– الإستبيان

بالرغم من تعدد الأدوات والوسائل المستخدمة في الحصول على مختلف المعلومات، غير أنها لم تكن كافية للإلمام والإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وهذا ما أدى لإستخدام أداة الإستبانة لما لها من مميزات تسمح بتجاوز النقائص التي عرفتها الأدوات السابقة، فكونها أداة واسعة الإستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة من إيجابيات في قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الإستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

المطلب الثاني: إطار الدراسة

بعدما تطرقنا في المطلب السابق إلى عرض أهداف الدراسة الميدانية وأدواتها، فنحاول الآن التعريف بمجتمع الدراسة المعني بتقنية الإستبيان، عينتها وحدودها.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من عدة فئات وأطراف فاعلة في الميدان المحاسبي، والقاسم المشترك فيما بينها هو الممارسة المحاسبية سواء من الناحية الميدانية من خلال الموظفين والإطارات المحاسبية والمدققين الداخليين في مختلف المؤسسات الاقتصادية، وكذلك أصحاب مكاتب المحاسبة من محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أو من الناحية النظرية (الأكاديمية) أي الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة، المالية، التدقيق والتخصصات ذات العلاقة.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائيا لكن بمراعاة تنوع فئات مختلف أطراف مجتمع الدراسة، وهذا قصد تمثيل المجتمع الذي تنتمي إليه على أكمل وجه، حيث تم توزيع عدد من إستبانات الدراسة على كل فئة من فئات مجتمع الدراسة.

أولا– مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة في هذا البحث من الفئات التالية:

1– فئة إطارات المؤسسات الإقتصادية: وتشمل هذه الفئة ممارسو المحاسبة، أو التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة للنظام المحاسبي المالي، سواء كانت هذه المؤسسات عامة أو خاصة أو مختلطة، وتتضمن هذه الفئة ما يلي:

- محاسبون في المؤسسات الاقتصادية.
- مدققون داخليون في المؤسسات الإقتصادية
- مدراء ماليون في المؤسسات الإقتصادية.

2– فئة مهنيي المحاسبة: وتشمل هذه الفئة من يزاولون مهنة المحاسبة في مكاتبهم، ويصنفون إلى ما يلي:

- محاسبين معتمدين.
- محافظي الحسابات.
- خبراء محاسبين.

3– فئة الأكاديميين المختصين في المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة: وتضم هذه الفئة الأساتذة الجامعيين العاملين في مختلف الجامعات الجزائرية، والذين هم مختصين في تدريس المقاييس التالية:

- المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية.
- التدقيق المحاسبي.
- المحاسبة والجباية.
- المالية.

ثانيا– عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة فلم يتم تحديدها مسبقا قبل نشر وتوزيع استمارة الاستبيان، فبالنظر إلى تعدد فئات مجتمع الدراسة وكبر عدد أفراده وإستحالة حصرهم بدقة، ومنه إستحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، فقد تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية المطبقة من مجتمع الدراسة. وفي ظل هذا قمنا بتوزيع أكبر قدر ممكن من الاستمارات سواء عن طريق التسليم المباشر والاستعانة بالزملاء أو بالطريقة الإلكترونية. حيث تم توزيع 250 إستبانة على جميع أفراد العينة، وتم إسترداد 216 إستبانة، غير أن بعد عملية الفرز والتبويب التي اتبعت عملية إستلام الإستمارات تقرر الإبقاء على 202 إستبانة لتكوين العينة موضوع الدراسة، وذلك بعد

قيامنا بإقصاء الإستمارات المستبعدة لعدم كفاية الإجابات، ويمكن تلخيص درجة الإستجابة لفئات عينة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-01): مجموع إستمارات الإستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية %
إجمالي الإستمارات الموزعة	250	% 100
عدد الإستمارات المفقودة (غير المسترجعة)	34	% 13.6
عدد الإستمارات المسترجعة والملغاة	14	% 5.6
عدد الإستمارات المسترجعة والقابلة للمعالجة	202	% 80.8

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: حدود الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية، زمنية، بشرية وأخرى موضوعية.

أولا- الحدود المكانية

تهتم هذه الدراسة أساسا بجودة الممارسات المحاسبية وجودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وكيف يمكن تحسين وتعزيز جودتهم، من خلال أخذ أراء أفراد العينة المتمثلة في الفئة الأولى (من إطارات محاسبين، مدققين داخليين ومدراء ماليين في المؤسسات الاقتصادية)، الفئة الثانية فئة المهنيين (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين)، بالإضافة إلى الفئة الثالثة والمتمثلة في الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة، المالية، التدقيق والتخصصات ذات العلاقة)، والمنتشرين في مختلف مناطق الجزائر سواء تلمسان موطن الطالب، أو في بعض الولايات الأخرى في الغرب الجزائري، الشرق، الوسط والجنوب الكبير.

ثانيا- الحدود الزمنية

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن التي أجريت فيه الدراسة منذ بداية شهر مارس 2020 إلى غاية شهر سبتمبر 2020.

ثالثا- الحدود البشرية

تعتمد هذه الدراسة على إجابات، آراء، توقعات، ملاحظات وإقتراحات أفراد عينة الدراسة والذين لهم علاقة مباشرة بقياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي سواء كانوا إطارات في مؤسسات إقتصادية، أو ممارسو مهنة المحاسبة من أصحاب مكاتب المحاسبة، أو الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة، المالية، التدقيق والتخصصات ذات العلاقة في مختلف الجامعات الجزائرية.

رابعا– الحدود الموضوعية

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المتعلقة بجودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ويمكن حصر الحدود الموضوعية للدراسة الميدانية فيما يلي:

- الوقوف على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- الوقوق على واقع الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي
- مدى توافق البيئة المحاسبية الجزائرية لقواعد وطرق القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- تحديد متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

نظرا لطبيعة موضوع الدراسة، فقد تم الإعتماد في دراستنا على متغير مستقل ومتغيرين تابعين كالتالي:

أولا– المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل في متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، ومن أجل الإلمام الجيد بالموضوع تم تقسيم المتغير المستقل إلى أربعة أبعاد عبارة عن متغيرات مستقلة فرعية كالتالي:

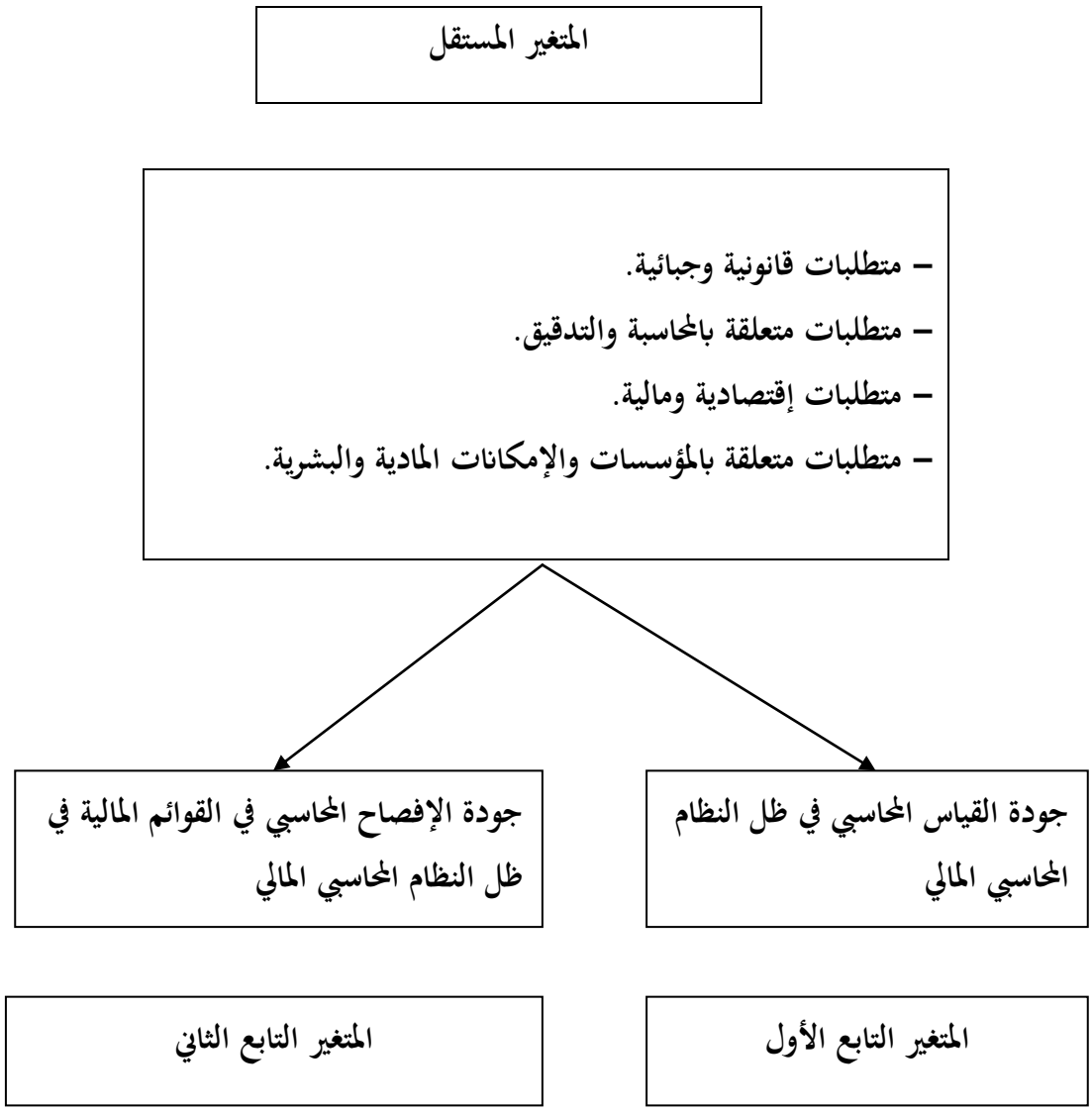
- متطلبات قانونية وجبائية.
- متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق.
- متطلبات اقتصادية ومالية.
- متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.

ثانيا– المتغيرات التابعة: حسب موضوع الدراسة "متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي" فإنه يوجد متغيرين تابعين للمتغير المستقل وهما كالتالي:

- جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.
- جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

ولتوضيح أكثر يمكن إدراج نموذج الدراسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (04-01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: عرض الإستبيان

نتناول في هذا المبحث عرضا مفصلا للإستبيان، الذي يعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية، وذلك بشرح ظروف الصياغة، إعداد أسئلة الإستبيان وإخضاعه للتحكيم، كذلك طريقة نشر وتوزيع الإستمارات، بالإضافة إلى المعالجة الإحصائية للإستبانات المسترجعة والقابلة للمعالجة.

المطلب الأول: مرحلة إعداد إستمارة إستبيان الدراسة

نعرض من خلال هذا المطلب مراحل إعداد الإستبيان وهيكل إستمارة الإستبيان، ونوضح ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: مراحل إعداد الإستبيان

قبل إعداد إستمارة الإستبيان تم دراسة ومناقشة الأهداف المراد تحقيقها، فبعد ذلك حاولنا تصميم أسئلة بصفة بسيطة بعيدة عن التعقيد، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل من يقرأها ولا يمكن إعطاء تفسيرات أخرى لها، حيث تمحورت هذه الأسئلة حول متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، واقع جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى واقع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى معرفة آراء المستجوبين في أهم المتطلبات والشروط الضرورية التي إقترحناها من أجل تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي. وقد تم الإستعانة في ذلك بآراء بعض الأساتذة والمختصين في المحاسبة لتوجيهنا في كيفية إعداد الأسئلة وطرحها بطريقة بسيطة بعيدا عن التعمق في طرحها، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من الإجابات.

وقبل توزيع إستمارات الإستبيان وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة تم إخضاعه لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين من مختلف الجامعات الجزائرية (تلمسان، الشلف، قسنطينة، المسيلة، آفلو)، وذلك قصد التأكد من سلامة بناء الإستمارة، وبناء على الملاحظات والتوجيهات المقدمة من قبل الأساتذة المحكمين تم تعديل وتصحيح فقرات الإستبيان حتى تتناسب أكثر مع فرضيات الدراسة وتسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة الميدانية.

الفرع الثاني: هيكل إستمارة الإستبيان

بعد تصميم إستبيان الدراسة بالشكل النهائي كما هو موضح في الملحق رقم (01)، والذي إعتمدنا في تصميمه على الأدبيات السابقة المشابهة وإستشارة الأساتذة والمختصين في ميدان المحاسبة، وذلك حتى نتمكن من تحقيق أهداف الدراسة، وتشكل إستبيان الدراسة من قسمين رئيسيين وهما:

أولا– القسم الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

يتضمن هذا القسم بعض الأسئلة المتعلقة بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تم جمع بيانات ديموغرافية للمستجوبين، وذلك من خلال إجابتهم على الأسئلة المتعلقة (بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

ثانيا– القسم الثاني: محاور الإستبيان

تضمن هذا القسم محاور الدراسة، حيث تكون الإستبيان من 47 فقرة موزعة على ثلاثة محاور أساسية قسمت كالتالي:

1– المحور الأول: متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

يتضمن هذا المحور فقرات خاصة بالمتغير المستقل حيث يشمل (23) فقرة مقسمة إلى أربعة أبعاد، حيث يتضمن كل بعد مجموعة من الفقرات كالتالي:

- البعد الأول (**متطلبات قانونية وجبائية**)، حيث يتكون هذا الجزء من (06) فقرات.
- البعد الثاني (**متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق**)، حيث يتكون هذا الجزء من (06) فقرات.
- البعد الثالث (**متطلبات اقتصادية ومالية**)، حيث يتكون هذا الجزء من (05) فقرات.
- البعد الرابع (**متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية**)، حيث يتكون هذا الجزء من (06) فقرات.

2– المحور الثاني: جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا المحور فقرات تتعلق بالمتغير التابع الأول، حيث تكون هذا المحور من (11) فقرة، تمحور موضوعها حول واقع جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

3– المحور الثالث: جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا المحور فقرات تتعلق بالمتغير التابع الثاني، حيث تكون هذا المحور من (13) فقرة، تمحور موضوعها حول واقع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: توزيع الإستبيان

بعد أن تم إعداد إستمارة الإستبيان بالشكل النهائي كما هو موضح في الملحق رقم (01)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على أفراد العينة المقصودة والتي تم تحديدها سابقا، وهذه العملية تمت بالإعتماد على عدة طرق وعدة قنوات إتصال، نذكرها فيما يلي:

- الإتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الإستبيان باليد.
- زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم.

- إرسال الإستمارات عن طريق البريد الإلكتروني.
- الإستعانة ببعض الزملاء في توزيع الإستمارات خاصة بالنسبة للأكاديميين العاملين بمختلف الجامعات الجزائرية.

وكما تنوعت القنوات والطرق المعتمدة في توزيع الإستبانات، تنوعت كذلك أساليب الردود وكذلك فترات الرد ما بين ساعات، أيام، وأسابيع أحيانا. حيث تم إستلام إستمارات الإستبيان عن طريق:

- الإستلام المباشر من أفراد العينة المستجوبة.
- الإتصال بمكاتب الممارسين المهنيين وإسترجاع الإستمارات، والإستلام الإلكتروني سواء عن طريق البريد الإلكتروني أو شبكات التواصل الإجتماعي.
- الإستعانة بالزملاء الذين تم الإستعانة بهم من قبل في توزيع الإستمارات من أجل إسترداد الإستمارات الموزعة.

المطلب الثالث: مرحلة معالجة الإستبيان

تضمنت هذه المرحلة عمليات فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها إستمارة الإستبيان، حيث إستعنا في ذلك على برنامج إيكسل EXCEL 2007 في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة، وقد إعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي، حيث يعتبر من أكثر المقاييس إستعمالا في هذا المجال، وهو يسمح بإعطاء مفردات العينة مجموعة من الأسئلة ويطلب منهم في التعبير عن درجة ومدى موافقتهم لها من عدمه وفق سلم متدرج كالتالي:

(01) غير موافق بشدة.

(02) غير موافق.

(03) محايد.

(04) موافق.

(05) موافق بشدة.

ومما سبق يمكن تحديد متوسط أداة هذا القياس بهدف إختبار الفرضيات كمايلي:

(01+02+03+04+05) / 05=03

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال إيجاد طول المدى حيث (5-1=4)، ثم قسمته على عدد الفئات أي (5/4= 0.8)، وبعد ذلك يضاف (0.8) إلى الحد الأدنى للمقياس، ونوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-02): درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي

قيم المتوسط الحسابي	مقياس ليكرت الخماسي	درجة التقدير
(1.00، 1.80)	غير موافق بشدة	منخفض جدا
(1.81،2.60)	غير موافق	منخفض
(2.61،3.40)	محايد	متوسط
(3.41،4.20)	موافق	مرتفع
(4.21،5.00)	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان

بعد جمعنا لجميع المعطيات الأساسية بطريقة منظمة يمكننا إستخدامها كمدخلات في عمليات المعالجة والتحليل من خلال إستخدام الطرق الإحصائية المناسبة، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الإعتماد عليها في عملية التحليل.

المطلب الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

في هذا المطلب سنقوم بتقديم خصائص العينة محل الدراسة، وذلك من حيث جنس الشخص المستجوب، عمر الشخص المستجوب، مؤهله العلمي، تخصصه الأكاديمي، وظيفته المهنية الحالية، بالإضافة إلى خبرته المهنية.

الفرع الأول: تحليل خصائص أفراد العينة حسب الجنس

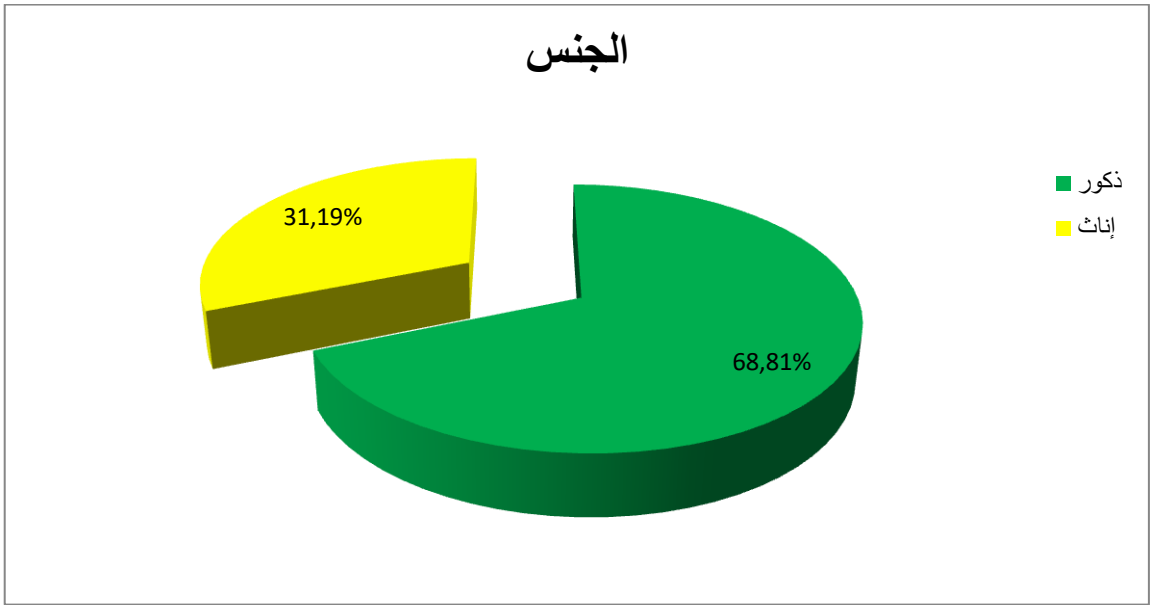
يمكن توضيح عدد ونسبة أفراد عينة الدراسة حسب الجنس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة المئوية
ذكور	139	% 68.81
إناث	63	% 31.19
المجموع	202	% 100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

الشكل رقم (04-02): نسبة أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (**04-03**)

من خلال الجدول رقم (04-03): نلاحظ بأن نسبة الذكور في الإستبيان كانت أكثر من نسبة مشاركة الإناث، حيث كان عدد الذكور 139 مستجوبا بنسبة تقدر ب 68.81 %، أما عدد الإناث فكان 63 مستجوبة أي بنسبة 31.19 %، ويرجع هذا الأمر إلى هيمنة الذكور على مهنة المحاسبة مقارنة بالإناث اللواتي يفضلن مهن ووظائف أخرى.

الفرع الثاني: تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

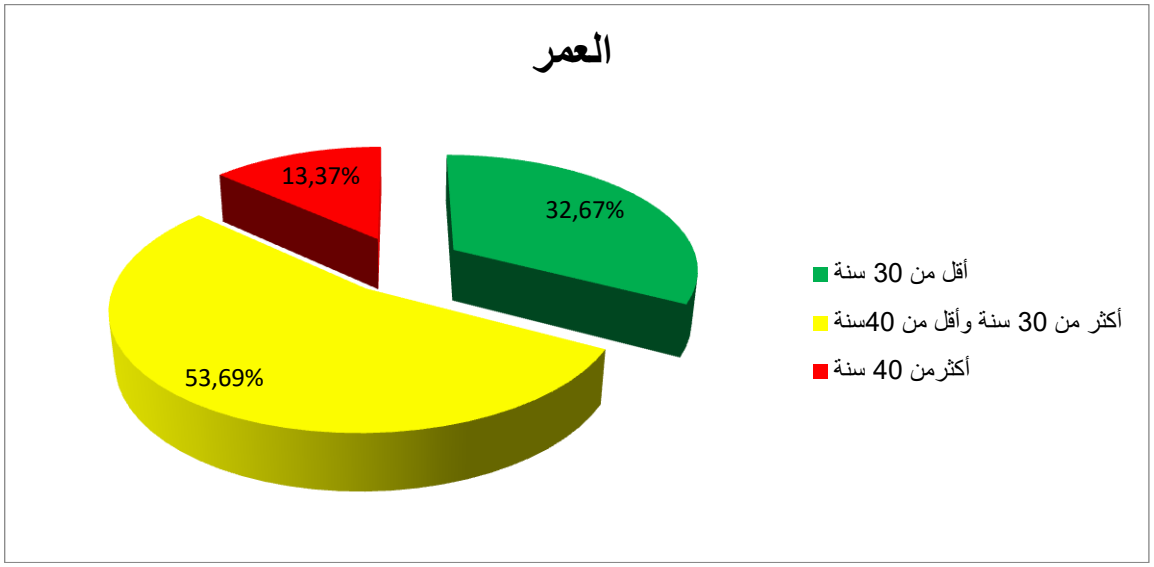
يمكن توضيح عدد ونسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر "السن" في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

البيان	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	66	% 32.67
مابين30 – 40 سنة	109	% 53.96
أكثر من 40 سنة	27	% 13.37
المجموع	202	% 100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

الشكل رقم (04-03): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (04-04)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-04) تباين أعمار أفراد عينة الدراسة، حيث تم تشكيل ثلاث فئات عمرية، خصصت الفئة العمرية الأولى للمستجوبين لمن هم دون 30 سنة، فيما خصصت الفئة العمرية الثانية لمن لديهم ما بين 30- 40 سنة، فيما خصصت الفئة العمرية الثالثة لمن هم أكبر من 40 سنة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المستجوبين من الفئة العمرية الثانية أي بين 30 و40 سنة بنسبة وذلك بنسبة 53.96%، تليها الفئة العمرية الأولى أي أقل من 30سنة وذلك بنسبة 32.67%، وفي الأخير تأتي الفئة العمرية الثالثة أي من هم أكبر من 40 سنة بنسبة 13.37%، ويمكن تفسير هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة لعدم إسترجاع أغلب الإستمارات الموزعة على المستجوبين من الفئات العمرية المتقدمة في السن من جهة، ومن جهة أخرى لإلغاء بعض استمارات هذه الفئات بسبب عدم إجابتهم على كل فقرات الإستبيان.

الفرع الثالث: تحليل خصائص أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمكن توضيح عدد ونسب أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي من خلال الجدول التالي:

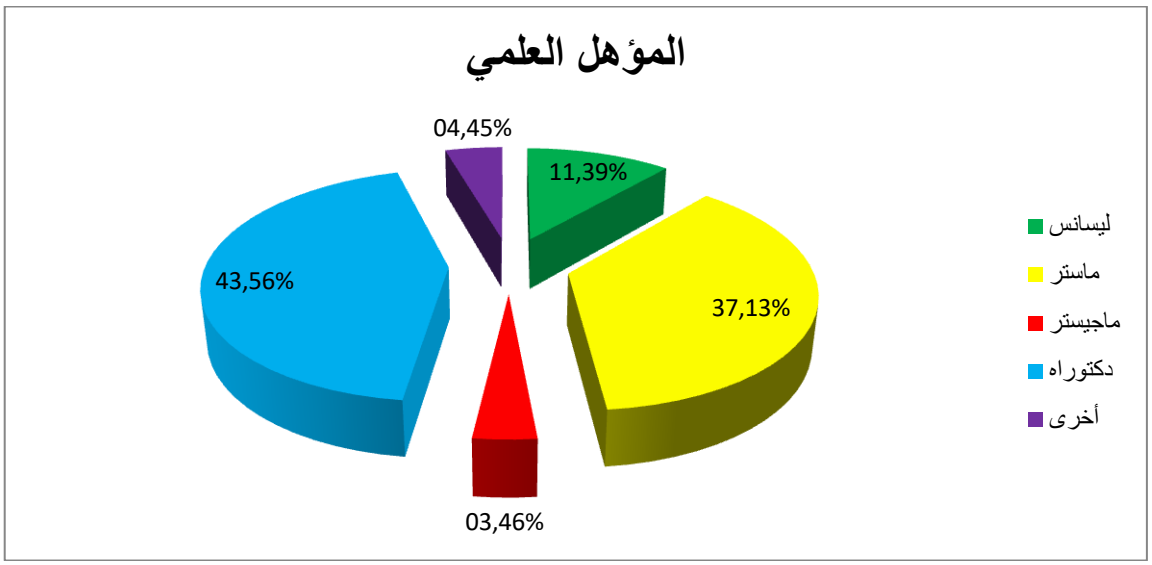
الجدول رقم (04-05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئة المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	23	% 11.39
ماستر	75	% 37.13
ماجيستر	07	% 03.46

دكتوراه	88	% 43.56
أخرى	09	% 04.45
المجموع	202	% 100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات SPSS V23

الشكل رقم (04-04): نسبة أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (04-05)

من خلال الجدول (04-05) نلاحظ بأن أكبر نسبة من أفراد عينة الدراسة هي نسبة 43.56% للأفراد الحاملين لشهادة الدكتوراه، تليها في المرتبة الثانية فئة الأفراد الحاملين لشهادة الماستر بنسبة 37.13%، ثم في المرتبة الثالثة فئة الحاملين لشهادة الليسانس بنسبة 11.39%، ثم في المرتبة الرابعة فئة الحائزين على شهادة أخرى بنسبة 04.45%، لتأتي في المرتبة الأخيرة فئة الحائزين على شهادة الماجستير بنسبة 03.46%. ويفسر التركيز على حاملي شهادات الماستر وكذلك أصحاب شهادات الليسانس بإعتبار أن أغلب الإطارات في المؤسسات الاقتصادية من محاسبية ومدققين يحوزون على شهادات الليسانس، وكذلك الحاملين لشهادات الدكتوراه خاصة وأن أغلبهم أكاديميين مختصين في المحاسبة والتخصصات ذات الصلة.

الفرع الرابع: تحليل خصائص أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي

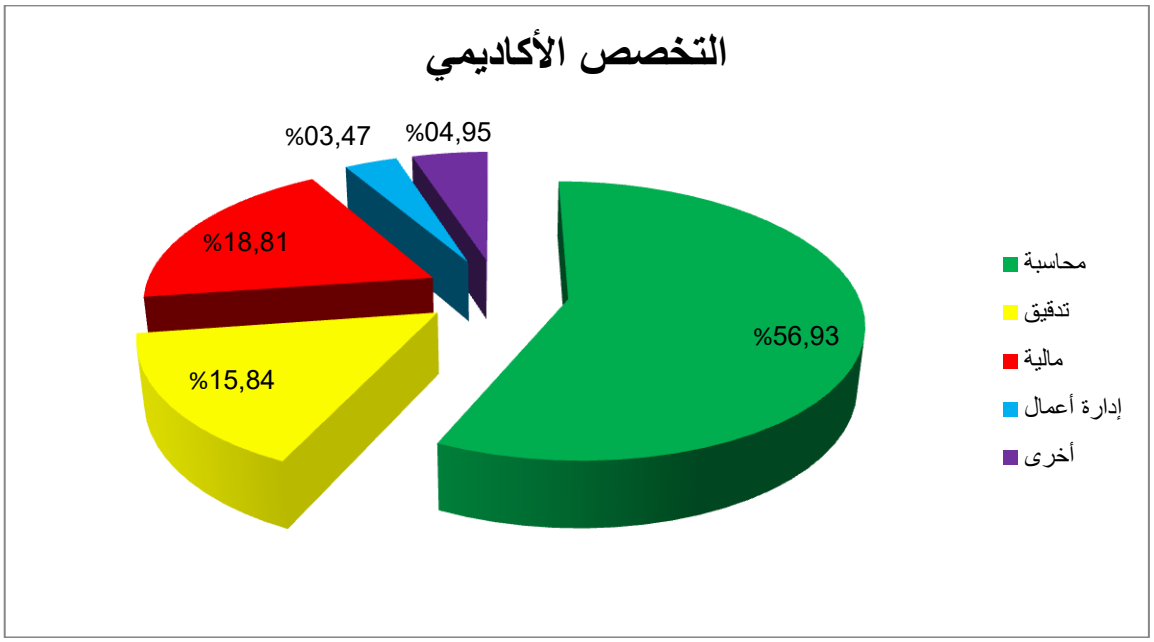
يمكن توضيح عدد ونسبة أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

البيان	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	115	%56.93
تدقيق	32	%15.84
مالية	38	%18.81
إدارة الأعمال	07	%03.47
أخرى	10	%04.95
المجموع	202	%100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

الشكل رقم (04-05) : نسبة أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (04-06)

من خلال الجدول رقم (04-06) نلاحظ أن أكبر نسبة من المستجوبين يحوزون على شهادات في تخصص المحاسبة بنسبة 56.93%، ثم تليها فئة المتحصلين على شهادات في تخصص المالية بنسبة 18.81 %، ثم

تخصص تدقيق بنسبة 15.84%، ثم تأتي فئة الذين يحوزون على شهادات في التخصصات الأخرى أي غير المذكورة بنسبة 04.95%، وفي الأخير فئة المستجوبين الذين يحوزون على شهادات في تخصص إدارة الأعمال بنسبة 03.47%، ونفسر هذا بإعتمادنا خلال توزيع إستمارات الإستبيان بشكل كبير على الأفراد الذين يحوزون شهادات في تخصص المحاسبة أو التخصصات ذات العلاقة به كتخصص المالية وتخصص التدقيق.

الفرع الخامس: تحليل خصائص أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية الحالية

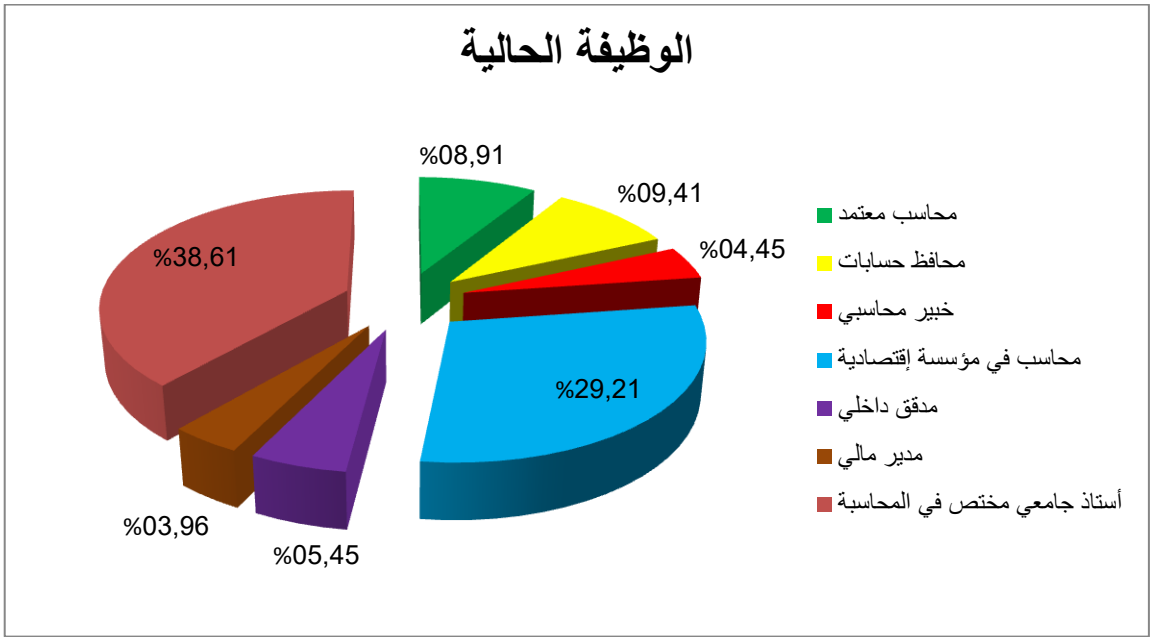
يمكن توضيح عدد ونسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة المهنية الحالية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة المهنية الحالية

البيان	العدد	النسبة المئوية
محاسب معتمد	18	%08.91
محافظ حسابات	19	%09.41
خبير محاسبي	09	%04.45
محاسب في مؤسسة اقتصادية	59	%29.21
مدقق داخلي	11	%05.45
مدير مالي	08	%03.96
أستاذ جامعي مختص في المحاسبة	78	%38.61
المجموع	202	%100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

الشكل رقم (04-06): نسبة أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية الحالية



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (04-07)

من خلال الجدول رقم (04-07) يتضح لنا أن أغلب أفراد عينة الدراسة أكاديميين أي الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة بنسبة 38.61%، تم تليهم فئة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 29.21%، ثم في المرتبة الثالثة فئة محافظي الحسابات بنسبة 09.41%، بعد ذلك في المرتبة الرابعة فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة 08.91%، تأتي بعد ذلك في المرتبة الخامسة فئة المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 05.45%، تليهم في المرتبة السادسة فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 04.5%، وفي الأخير فئة المدراء الماليين في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 04%، ونفسر هذه النتائج بكون أن أغلب الاستمارات تم توزيعها على الإطارات المحاسبية والمالية والمدققين في المؤسسات الإقتصادية وكذلك على الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة من جهة، ومن جهة أخرى إلى عدم استرجاع أغلب الإستمارات الموزعة على أصحاب مكاتب المحاسبة خاصة فئة الخبراء المحاسبين.

الفرع السادس: تحليل خصائص أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

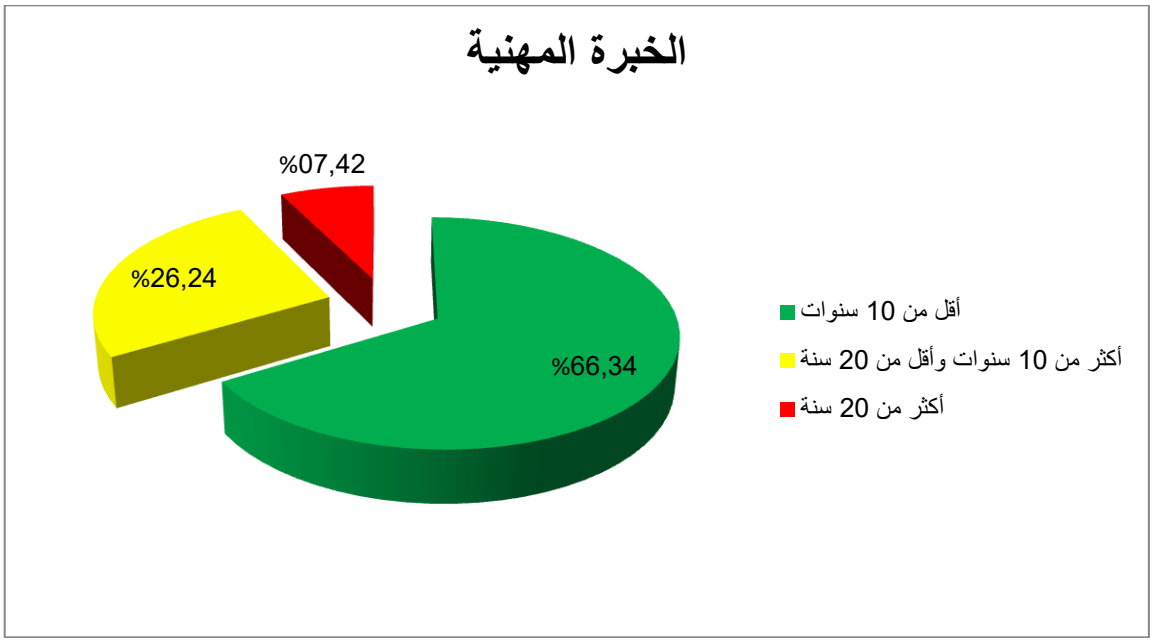
يمكن لنا توضيح عدد ونسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية المكتسبة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيان	العدد	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	134	%66.34
ما بين 10 – 20 سنة	53	%26.24
أكثر من 20 سنة	15	%07.42
المجموع	202	%100

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

الشكل رقم (04-07): نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على الجدول رقم (04-08)

من خلال الجدول رقم (04-08) يتضح لنا أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 10 سنوات وذلك بنسبة 66.34%، تليها الفئة الثانية التي لديها خبرة مهنية تتراوح بين 10 و20 سنة بنسبة 26.24%، وفي الأخير تأتي الفئة الثالثة التي لديها خبرة مهنية تفوق 20 سنة بنسبة 07.42%، ونفسر هذا باستجابة أغلبية الأفراد

المستجوبين من الفئة الأولى عكس الفئات الثانية والثالثة خاصة، حيث لم يسترجع عدد كبير من استمارات هاتين الفئتين بالإضافة إلى إلغاء عدة استمارات منها.

المطلب الثاني: الصدق والثبات والإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان

قسم هذا المطلب إلى فرعين، حيث يتعلق الفرع الأول بثبات الإستبيان، بينما الفرع الثاني يتعلق بصدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان.

الفرع الأول: إختبار الثبات بإستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)

الثبات يشير إلى الإستقرار أي لو كررت عمليات القياس للفرد الواحد لأظهرت درجته شيئا من الإستقرار، ويستخدم في معرفة مدى إمكانية إعطاء نفس النتائج في حالة ما أعيد إختيارها على نفس أفراد العينة.

الجدول رقم (04-09): ثبات إستبانة الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
01	**المحور الأول: متطلبات تعزيز الجودة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**	**23**	**0.918**	**0.958**
	البعد الأول: متطلبات قانونية وجبائية	**06**	**0.84**	**0.916**
	البعد الثاني: متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	**06**	**0.829**	**0.910**
	البعد الثالث: متطلبات اقتصادية ومالية	**05**	**0.754**	**0.868**
	البعد الرابع: متطلبات متعلقة بالمؤسسة والإمكانات المادية والبشرية	**06**	**0.831**	**0.911**
02	**المحور الثاني: واقع جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**	**11**	**0.80**	**0.894**
03	**المحور الثالث: واقع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**	**13**	**0.902**	**0.949**
ألفا كرونباخ الإجمالي		**47**	**0.931**	**0.965**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04-09) نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الإستبانة بلغت 0.931 أي 93.1%، أي أكبر من الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل (60%)، وعليه يمكننا الإعتماد على الأداة في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الثاني: صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان

يقصد بالإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان، مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، فقد تم حساب الإتساق الداخلي للإستبيان من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الإستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه عند مستوى دلالة إحصائية (sig) تقدر ب(0.05) أي (5%).

أولا: صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

1- صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الأول

يوضح الجدول رقم (04-10) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الأول، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من البعد الأول والمحور الأول عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%).

الجدول رقم (04-10): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الأول

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	تعديل النصوص القانونية الجبائية حسب ما يتوافق مع الممارسات المحاسبية في الجزائر	**0.696**	**0.000**
02	تعديل النصوص القانونية التجارية حتى تصبح أكثر توافقا مع محتوى النظام المحاسبي الجزائري	**0.718**	**0.000**
03	إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر	**0.786**	**0.000**
04	إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في الجزائر وفق ما يتوافق مع المستجدات المحاسبية الدولية	**0.804**	**0.000**
05	تحيين القوانين المنظمة للسوق المالية الجزائرية لجعلها أكثر توافقا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية.	**0.720**	**0.000**
06	إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الإلكتروني في الجزائر	**0.767**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-10) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات البعد الأول من المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عند مستوى الدلالة (0.05 =a)، وبالتالي تعتبر فقرات الجزء الأول من المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

2- صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول

يوضح الجدول رقم (04-11) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من البعد الثاني من المحور الأول والمحور الأول ككل عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%).

الجدول رقم (04-11): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية الجديدة أو الملغاة	**0.728**	**0.000**
02	العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية مناسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية	**0.603**	**0.000**
03	تفعيل دور المنظمات والهيئات المحاسبية من أجل الرفع من جودة العمل المحاسبي في الجزائر	**0.766**	**0.000**
04	التوجه نحو إستخدام التدقيق المحاسبي الإلكتروني لمواكبة التطورات التكنولوجية في العمل المحاسبي	**0.729**	**0.000**
05	تفعيل الأدوار الإستشارية والرقابية لوظيفة التدقيق الداخلي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات	**0.823**	**0.000**
06	رفع مستوى التنسيق والتكامل بين مهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي	**0.816**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-11) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات البعد الثاني من المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عند مستوى الدلالة (0.05 =a)، وبالتالي تعتبر فقرات الجزء الثاني من المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

3- صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول

يوضح الجدول رقم (04-12) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من البعد الثالث من المحور الأول والمحور الأول ككل عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%).

الجدول رقم (04-12): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	تنشيط السوق المالية لجعلها أكثر توافقا مع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	**0.704**	**0.000**
02	تنظيم سوق سعر الصرف لما له من تأثيرات على العمليات المحاسبية التي تتم مع المتعاملين الإقتصاديين الأجانب	**0.683**	**0.000**
03	توفير نظام معلومات خاص بأسعار كل المنتوجات قصد التحكم في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.	**0.680**	**0.000**
04	فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتوحيدها مع معايير المحاسبة الدولية	**0.549**	**0.000**
05	تشجيع المؤسسات العائلية على تحويل طبيعتها إلى شركات ذات أسهم ومسكها لمحاسبة مالية	**0.766**	**0.000**
06	تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مسك محاسبة مالية عوض المحاسبة المبسطة	**0.667**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-12) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات البعد الثالث من المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عند مستوى الدلالة (a= 0.05)، وبالتالي تعتبر فقرات الجزء الثالث من المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

4- صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع من المحور الأول

يوضح الجدول رقم (04-13) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع من المحور الأول، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من البعد الرابع من المحور الأول والمحور الأول ككل عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%).

الجدول رقم (04-13): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع من المحور الأول

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	توفير البيئة التكنولوجية اللازمة في المؤسسات لمواكبة التطورات الطارئة في العمل المحاسبي	**0.684**	**0.000**
02	العمل على زيادة التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية لمزج المعرفة العلمية الأكاديمية بالخبرة المهنية	**0.834**	**0.000**
03	ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية والتعليمية لمتطلبات وتطورات العمل المحاسبي	**0.733**	**0.000**
04	العمل على تكوين خبراء في مختلف القطاعات لإستشارتهم في عمليات التقييم المحاسبي	**0.851**	**0.000**
05	تنظيم مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية وندوات علمية ومهنية للمساهمة في تحسين جودة العمل المحاسبي في الجزائر	**0.775**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-13) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات البعد الرابع من المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عند مستوى الدلالة (a= 0.05)، وبالتالي تعتبر فقرات البعد الرابع من المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (04-14) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والمحور الثاني عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%) .

الجدول رقم (04-14): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IAS/IFRS المتعلقة بالقياس المحاسبي	**0.551**	**0.000**
02	تتبع المؤسسة سياسات وطرق موحدة في عملية القياس المحاسبية لتعزيز مصداقية القوائم المالية	**0.569**	**0.000**
03	تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند قياس عناصر القوائم المالية	**0.544**	**0.000**
04	تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لضمان موضوعية المعلومات المحاسبية	**0.666**	**0.000**
05	تتفادى المؤسسة إستخدام طريقة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي نظرا لتعدد وتعقد مداخلها	**0.542**	**0.000**
06	تستخدم المؤسسة تقنيات المحاسبة التحليلية في قياس بعض عناصر القوائم المالية	**0.709**	**0.000**
07	تستعين المؤسسة بخبراء ومختصين أثناء قياس مختلف عناصر القوائم المالية	**0.680**	**0.000**
08	تمنح الإستقلالية التامة للمحاسب عند قيامه بعملية القياس المحاسبية	**0.560**	**0.000**
09	يتعرض المحاسب لضغوطات أثناء قياسه بعض عناصر القوائم المالية بسبب تضارب المصالح بين مختلف الأطراف	**0.318**	**0.000**
10	تفرض المتطلبات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية ضغوطا إضافية على المحاسب أثناء قياسه لعناصر القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	**0.627**	**0.000**
11	يؤثر الإختلاف الموجود بين النتيجتين المحاسبية والجبائية على وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة	**0.548**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-14) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لهذا المحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عندى مستوى الدلالة (a=0.05)، وبالتالي تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

ثالثا: صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (04-15) إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث، وذلك من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والمحور الثالث عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) أي (5%).

الجدول رقم (04-15): إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية (sig)
01	توفر المؤسسة نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	**0.724**	**0.000**
02	تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بخلوها من التميز التحيز لنتائج محددة مسبقا	**0.709**	**0.000**
03	تلتزم المؤسسة بإحترام التاريخ المحدد للإفصاح في القوائم المالية المنصوص عليه في النصوص القانونية	**0.766**	**0.000**
04	تتوسع المؤسسة في عملية الإفصاح المحاسبي من خلال إصدار قوائم مرحلية (شهرية، فصلية،...إلخ)	**0.682**	**0.000**
05	تستخدم المؤسسة لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في عملية الإفصاح المحاسبي	**0.649**	**0.000**
06	تضمن المؤسسة للمساهمين معاملة متساوية فيما يخص توقيت الحصول على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية	**0.730**	**0.000**
07	تدخل المؤسسة تعديلات دورية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها حسب متطلبات مستخدمي القوائم المالية	**0.696**	**0.000**
08	يشرف مجلس الإدارة على رقابة كل ما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة	**0.670**	**0.000**
09	تفصح المؤسسة عن مدى إعتمادها على الخبراء والمختصين في إستشارتهم في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية	**0.669**	**0.000**

10	تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بجودة التدقيق الجبائي الذي تفرضة إدارة الضرائب على المؤسسات	**0.557**	**0.000**
11	تستفيد المؤسسة من إمتيازات جبائية للمؤسسات المتوسعة في الإفصاح المحاسبي	**0.679**	**0.000**
12	تراعي المؤسسة تكلفة الإفصاح المحاسبي حتى لاتكون تكلفة المعلومة المحاسبية أكبر من منفعتها	**0.614**	**0.000**
13	تفصح المؤسسة عن مدى تحملها لتكاليف المسؤولية الإجتماعية لها	**0.681**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يبين الجدول رقم (04-15) أن معاملات الإرتباط لكل فقرة من فقرات من المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين معاملات الإرتباط المبينة جد قوية عندى مستوى الدلالة (a=0.05)، وبالتالي تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: النتائج الوصفية للدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى عرض النتائج الوصفية الخاصة بكل محور من محاور الدراسة، حيث خصص كل فرع لعرض النتائج الوصفية لكل محور.

الفرع الأول: النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الأول (المتغير المستقل)

نستعرض في هذا الفرع النتائج الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص مختلف أبعاد المحور الأول، ويمكن تلخيصها كمايلي:

أولا– النتائج الوصفية للبعد الأول من المحور الأول (متطلبات قانونية وجبائية): نوضح النتائج الوصفية لهذا البعد في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-16): النتائج الوصفية للبعد الأول من المحور الأول (متطلبات قانونية وجبائية)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
تعديل النصوص القانونية الجبائية حسب ما يتوافق مع الممارسات المحاسبية في الجزائر	التكرار	5	24	11	111	51	3.89	0.998	موافق	6
	النسبة %	2.5	11.9	5.4	55	25.2				
تعديل النصوص القانونية التجارية حتى تصبح أكثر توافقا مع محتوى النظام المحاسبي الجزائري	التكرار	2	13	23	113	51	3.98	0.846	موافق	5
	النسبة %	1	6.4	11.4	55.9	25.2				
إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر	التكرار	4	4	15	99	80	4.22	0.826	موافق بشدة	1
	النسبة %	2	2	7.4	49	39.6				
إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في الجزائر وفق ما يتوافق مع المستجدات المحاسبية الدولية	التكرار	2	7	20	91	82	4.21	0.832	موافق بشدة	3
	النسبة %	1	3.5	9.9	45	40.6				
تحيين القوانين المنظمة للسوق المالية الجزائرية لجعلها أكثر توافقا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية	التكرار	3	3	25	89	82	4.21	0.826	موافق بشدة	2
	النسبة %	1.5	1.5	12.4	44.1	40.6				
إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الإلكتروني في الجزائر	التكرار	5	6	20	87	84	4.18	0.909	موافق	4
	النسبة %	2.5	3	9.9	43.1	41.6				
المتوسط العام							**4.11**	**0.652**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-16)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول البعد الأول من المتغير المستقل (**المتطلبات القانونية والجبائية**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة الثالثة " **إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر**" تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.22**" وإنحراف معياري يقدر ب "**0.826**"، ثم تأتي في المرتبة الثانية الفقرة الخامسة " **تحيين القوانين المنظمة للسوق المالية الجزائرية لجعلها أكثر توافقا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.21**" وإنحراف معياري يقدر ب "**0.826**"، ثم تليها في المرتبة الثالثة الفقرة الرابعة " **إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في الجزائر وفق ما يتوافق مع المستجدات المحاسبية الدولية**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.21**" وإنحراف معياري يقدر ب "**0.832**"، ثم تأتي في المرتبة الرابعة الفقرة السادسة " **إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الإلكتروني في الجزائر** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.18** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.909** "، ثم تليها في المرتبة الخامسة الفقرة الثانية " **تعديل النصوص القانونية التجارية حتى تصبح أكثر توافقا مع محتوى النظام المحاسبي الجزائري** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.98** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.846** "، ثم تأتي في المرتبة السادسة والأخيرة الفقرة الأولى " **تعديل النصوص القانونية الجبائية حسب ما يتوافق مع الممارسات المحاسبية في الجزائر** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.89** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.998** ".

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية بين "**موافق وموافق بشدة**" ، مما أدى إلى إتجاه عام "**موافق**" بمتوسط حسابي قدره "**4.11**" وإنحراف معياري قدره "**0.652**"، مما يدل على مدى **أهمية المتطلبات القانونية والجبائية لتحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية .**

ثانيا– النتائج الوصفية للبعد الثاني من المحور الأول (متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق): نوضح النتائج الوصفية لهذا البعد في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-17): النتائج الوصفية للبعد الثاني من المحور الأول (متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية الجديدة أو الملغاة	التكرار	4	14	18	87	79	4.10	0.964	موافق	5
	النسبة %	2	6.9	8.9	43.1	39.1				
العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية مناسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية	التكرار	4	18	18	88	74	4.04	0.997	موافق	6
	النسبة %	2	8.9	8.9	43.6	36.6				
تفعيل دور المنظمات والهيئات المحاسبية من أجل الرفع من جودة العمل المحاسبي في الجزائر	التكرار	3	5	4	98	92	4.34	0.771	موافق بشدة	1
	النسبة %	1.5	2.5	2	48.5	45.5				
التوجه نحو إستخدام التدقيق المحاسبي الإلكتروني لمواكبة التطورات التكنولوجية في العمل المحاسبي	التكرار	7	9	18	84	84	4.13	0.991	موافق	4
	النسبة %	3.5	4.5	8.9	41.6	41.6				
تفعيل الأدوار الإستشارية والرقابية لوظيفة التدقيق الداخلي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات	التكرار	3	5	12	109	73	4.21	0.783	موافق بشدة	2
	النسبة %	1.5	2.5	5.9	54	36.1				
رفع مستوى التنسيق والتكامل بين مهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي	التكرار	3	8	14	95	82	4.21	0.852	موافق بشدة	3
	النسبة %	1.5	4	6.9	47	40.6				
المتوسط العام							**4.17**	**0.659**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-17)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول البعد الثاني من المتغير المستقل (**المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة الثالثة " **تفعيل دور المنظمات والهيئات المحاسبية من أجل الرفع من جودة العمل المحاسبي في الجزائر**" تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.34** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.771** "، ثم تأتي في المرتبة الثانية الفقرة الخامسة " **تفعيل الأدوار الإستشارية والرقابية لوظيفة التدقيق الداخلي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.21** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.783** "، ثم تأتي في المرتبة الثالثة الفقرة السادسة " **رفع مستوى التنسيق والتكامل بين مهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.21** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.783** "، ثم تأتي في المرتبة الرابعة الفقرة الرابعة " **التوجه نحو إستخدام التدقيق المحاسبي الإلكتروني لمواكبة التطورات التكنولوجية في العمل المحاسبي**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.13** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.991** "، ثم تليها في المرتبة الخامسة الفقرة الأولى " **تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية الجديدة أو الملغاة**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.10** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.964** "، ثم تأتي في المرتبة السادسة والأخيرة الفقرة الثانية " **العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية مناسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.04** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.997** ".

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية بين "**موافق وموافق بشدة**"، **مما أدى إلى إتجاه عام "موافق"** بمتوسط حسابي قدره "**4.17**" وإنحراف معياري قدره "**0.659**"، **مما يدل على أهمية المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق لتحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.**

ثالثا– النتائج الوصفية للبعد الثالث من المحور الأول (متطلبات إقتصادية ومالية): نوضح النتائج الوصفية لهذا البعد في الجدول التالي:

الجدول رقم (04–18): النتائج الوصفية للبعد الثالث من المحور الأول (متطلبات إقتصادية ومالية)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
تنشيط السوق المالية لجعلها أكثر توافقا مع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	التكرار	3	9	21	106	63	4.07	0.852	موافق	3
	النسبة %	1.5	4.5	10.4	52.5	31.2				
تنظيم سوق سعر الصرف لما له من تأثيرات على العمليات المحاسبية التي تتم مع المتعاملين الإقتصاديين الأجانب	التكرار	4	7	26	80	85	4.16	0.919	موافق	1
	النسبة %	2	3.5	12.9	39.6	42.1				
توفير نظام معلومات خاص بأسعار كل المنتوجات قصد التحكم في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.	التكرار	3	13	25	83	78	4.09	0.947	موافق	2
	النسبة %	1.5	6.4	12.4	41.1	38.6				
فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتوحيدها مع معايير المحاسبة الدولية	التكرار	8	27	40	82	45	3.64	1.090	موافق	6
	النسبة %	4	13.4	19.8	40.6	22.3				
تشجيع المؤسسات العائلية على تحويل طبيعتها إلى شركات ذات أسهم ومسكها لمحاسبة مالية	التكرار	6	19	32	98	47	3.80	0.999	موافق	4
	النسبة %	3	9.4	15.8	48.5	23.3				

تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مسك محاسبة مالية عوض المحاسبة المبسطة	**التكرار**	6	25	25	95	51	3.79	1.049	موافق	5
	النسبة %	3	12.4	12.4	47	25.2				
المتوسط العام							**3.92**	**0.656**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-18)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول البعد الثالث من المتغير المستقل (**المتطلبات الإقتصادية والمالية**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة الثانية " **تنظيم سوق سعر الصرف لما له من تأثيرات على العمليات المحاسبية التي تتم مع المتعاملين الإقتصاديين الأجانب** " تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.16** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.919** "، ثم تليها في المرتبة الثانية الفقرة الثالثة " **توفير نظام معلومات خاص بأسعار كل المنتوجات قصد التحكم في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.09** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.947** "، ثم تأتي بعدها في المرتبة الثالثة الفقرة الأولى " **تنشيط السوق المالية لجعلها أكثر توافقا مع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.07** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.852** "، ثم تليها في المرتبة الرابعة الفقرة الخامسة " **تشجيع المؤسسات العائلية على تحويل طبيعتها إلى شركات ذات أسهم ومسكها لمحاسبة مالية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.80** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.999** "، ثم تليها في المرتبة الخامسة الفقرة السادسة " **تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مسك محاسبة مالية عوض المحاسبة المبسطة** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.79** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.049** "، ثم تليها في المرتبة السادسة والأخيرة الفقرة الرابعة " **فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتوحيدها مع معايير المحاسبة الدولية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.64** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.090** ".

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية "**موافق** " ، مما أدى إلى إتجاه عام "**موافق**" بمتوسط حسابي قدره "**3.92**" وإنحراف معياري قدره "**0.656**"، مما يدل على **أهمية المتطلبات الإقتصادية والمالية لتحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.**

رابعا– النتائج الوصفية للبعد الرابع من المحور الأول (متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية): نوضح النتائج الوصفية لهذا البعد في الجدول التالي:

الجدول رقم (04–19): النتائج الوصفية للبعد الرابع من المحور الأول (متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
توفير البيئة التكنولوجية اللازمة في المؤسسات لمواكبة التطورات الطارئة في العمل المحاسبي	التكرار	1	2	16	111	72	4.24	0.681	موافق بشدة	5
	النسبة %	0.5	1	7.9	55	35.6				
العمل على زيادة التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية لمزج المعرفة العلمية الأكاديمية بالخبرة المهنية	التكرار	0	0	11	71	120	4.54	0.599	موافق بشدة	1
	النسبة %	0	0	5.4	35.1	59.4				
ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية والتعليمية لمتطلبات وتطورات العمل المحاسبي	التكرار	0	6	6	62	128	4.54	0.699	موافق بشدة	2
	النسبة %	0	3	3	30.7	63.4				
العمل على تكوين خبراء في مختلف القطاعات لإستشارتهم في عمليات التقييم المحاسبي	التكرار	5	5	6	95	91	4.30	0.847	موافق بشدة	4
	النسبة %	2.5	2.5	3	47	45				
تنظيم مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية وندوات علمية ومهنية للمساهمة في تحسين جودة العمل المحاسبي في الجزائر	التكرار	1	2	14	84	101	4.40	0.706	موافق بشدة	3
	النسبة %	0.5	1	6.9	41.6	50				
المتوسط العام							**4.40**	**0.549**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-19)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول البعد الرابع من المتغير المستقل (**متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة الثانية " **العمل على زيادة التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية لمزج المعرفة العلمية الأكاديمية بالخبرة المهنية** " تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.54** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.599** "، ثم تليها في المرتبة الثانية الفقرة الثالثة " **ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية والتعليمية لمتطلبات وتطورات العمل المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.54** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.699**"، ثم تليها في المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة " **تنظيم مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية وندوات علمية ومهنية للمساهمة في تحسين جودة العمل المحاسبي في الجزائر** "بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.40** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.706** "، ثم تليها في المرتبة الرابعة الفقرة الرابعة " **العمل على تكوين خبراء في مختلف القطاعات لإستشارتهم في عمليات التقييم المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.30**" وإنحراف معياري يقدر ب "**0.847** "، ثم تليها في المرتبة الخامسة والأخيرة الفقرة الأولى " **توفير البيئة التكنولوجية اللازمة في المؤسسات لمواكبة التطورات الطارئة في العمل المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**4.24** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.681** ".

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية "**موافق بشدة** " ، مما أدى إلى إتجاه عام "**موافق بشدة**" بمتوسط حسابي قدره "**4.40**" وإنحراف معياري قدره "**0.549**"، مما يدل على **أهمية المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية لتحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.**

الفرع الثاني: النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثاني (المتغير التابع الأول) جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

نستعرض في هذا الفرع النتائج الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثاني الخاص بالمتغير التابع الأول " جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي "، ويمكن تلخيصها كما يلي:

الجدول رقم (04-20): النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثاني (جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IAS/IFRS المتعلقة بالقياس المحاسبي	التكرار	13	33	55	93	8	3.25	0.992	محايد	11
	النسبة %	6.4	16.3	27.2	46	4				
تتبع المؤسسة سياسات وطرق موحدة في عملية القياس المحاسبية لتعزيز مصداقية القوائم المالية	التكرار	11	42	38	89	22	3.34	1.091	محايد	8
	النسبة %	5.4	20.8	18.8	44.1	10.9				
تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند قياس عناصر القوائم المالية	التكرار	6	23	23	128	22	3.68	0.920	موافق	3
	النسبة %	3	11.4	11.4	63.4	10.9				
تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لضمان موضوعية المعلومات المحاسبية	التكرار	8	33	34	96	31	3.54	1.061	موافق	5
	النسبة %	4	16.3	16.8	47.5	15.3				
تتفادى المؤسسة إستخدام طريقة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي نظرا لتعدد وتعقد مداخلها	التكرار	13	21	68	80	20	3.36	1.014	محايد	7
	النسبة %	6.4	10.4	33.7	39.6	9.9				
تستخدم المؤسسة تقنيات المحاسبة التحليلية في قياس بعض عناصر القوائم المالية	التكرار	10	40	36	96	20	3.38	1.064	محايد	6
	النسبة %	5	19.8	17.8	47.5	9.9				
تستعين المؤسسة بخبراء ومختصين أثناء قياس مختلف	التكرار	14	45	35	89	19	3.27	1.119	محايد	10
	النسبة	6.9	22.	17.3	44.1	9.4				

عناصر القوائم المالية	%		3						
تمنح الإستقلالية التامة للمحاسب عند قيامه بعملية القياس المحاسبية	التكرار	16	43	36	75	32	3.32	1.201	محايد	9
	النسبة %	7.9	21.3	17.8	37.1	15.8				
يتعرض المحاسب لضغوطات أثناء قياسه بعض عناصر القوائم المالية بسبب تضارب المصالح بين مختلف الأطراف	التكرار	0	10	36	105	51	3.98	0.794	موافق	1
	النسبة %	0	5	17.8	52	25.2				
تفرض المتطلبات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية ضغوطا إضافية على المحاسب أثناء قياسه لعناصر القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	التكرار	4	14	43	108	33	3.75	0.88	موافق	2
	النسبة %	2	6.9	21.3	53.5	16.3				
يؤثر الإختلاف الموجود بين النتيجتين المحاسبية والجبائية على وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة	التكرار	6	29	30	95	42	3.68	1.050	موافق	4
	النسبة %	3	14.4	14.9	47	20.8				
المتوسط العام							**3.50**	**0.59**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-20)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول فقرات المحور الثاني أي المتغير التابع الأول (**جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة التاسعة " **يتعرض المحاسب لضغوطات أثناء قياسه بعض عناصر القوائم المالية بسبب تضارب المصالح بين مختلف الأطراف**" تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.98** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.794** "، ثم تليها في المرتبة الثانية الفقرة العاشرة " **تفرض المتطلبات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية ضغوطا إضافية على المحاسب أثناء قياسه لعناصر القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**"

بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.75** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.88** "، ثم تليها في المرتبة الثالثة الفقرة الثالثة " **تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند قياس عناصر القوائم المالية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.68** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.92** "، ثم تليها في المرتبة الرابعة الفقرة الحادية عشر" **يؤثر الإختلاف الموجود بين النتيجتين المحاسبية والجبائية على وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.68** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.05** "، ثم تليها في المرتبة الخامسة الفقرة الرابعة " **تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لضمان موضوعية المعلومات المحاسبية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.54** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.061** "، ثم تليها في المرتبة السادسة الفقرة السادسة " **تستخدم المؤسسة تقنيات المحاسبة التحليلية في قياس بعض عناصر القوائم المالية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.38** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.064** "، ثم تأتي في المرتبة السابعة الفقرة الخامسة " **تتفادى المؤسسة إستخدام طريقة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي نظرا لتعدد وتعقد مداخله**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.36** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.014** "، ثم تأتي في المرتبة الثامنة الفقرة الثانية "**تتبع المؤسسة سياسات وطرق موحدة في عملية القياس المحاسبية لتعزيز مصداقية القوائم المالي**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.34** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.091** "، ثم تأتي في المرتبة التاسعة الفقرة الثامنة " **تمنح الإستقلالية التامة للمحاسب عند قيامه بعملية القياس المحاسبية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.32** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.201** "، ثم تأتي في المرتبة العاشرة الفقرة السابعة " **تستعين المؤسسة بخبراء ومختصين أثناء قياس مختلف عناصر القوائم المالية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.27** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.119** "، ثم تأتي في المرتبة الحادية عشر والأخيرة الفقرة الأولى " **يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IAS/IFRSالمتعلقة بالقياس المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.25** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.992** "

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية "**بين موافق ومحايد**" ، مما أدى إلى إتجاه عام "**موافق** " بمتوسط حسابي قدره "**3.50**" وإنحراف معياري قدره "**0.59**"، مما يدل على **أن هناك جودة في القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.**

الفرع الثالث: النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثالث (المتغير التابع الثاني) جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

نستعرض في هذا الفرع النتائج الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثالث الخاص بالمتغير التابع الثاني "جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي" ، ويمكن تلخيصها كما يلي:

الجدول رقم (04-21): النتائج الوصفية الخاصة بالمحور الثالث (جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي)

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الأهمية النسبية
توفر المؤسسة نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	التكرار	10	36	25	96	35	3.54	1.12	موافق	5
	النسبة	5	17.8	12.4	47.5	17.3				
تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بخلوها من التحيز لنتائج محددة مسبقا	التكرار	15	50	64	63	10	3.01	1.029	محايد	11
	النسبة	7.4	24.8	31.7	31.2	5				
تلتزم المؤسسة بإحترام التاريخ المحدد للإفصاح في القوائم المالية المنصوص عليه في النصوص القانونية	التكرار	10	21	23	116	32	3.69	1.021	موافق	2
	النسبة	5	10.4	11.4	57.4	15.8				
تتوسع المؤسسة في عملية الإفصاح المحاسبي من خلال إصدار قوائم مرحلية (شهرية، فصلية،...إلخ)	التكرار	9	35	33	98	27	3.49	1.066	موافق	6
	النسبة	4.5	17.3	16.3	48.5	13.4				
تستخدم المؤسسة لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRLفي عملية	التكرار	21	22	109	40	10	2.98	0.962	محايد	12
	النسبة	10.4	10.9	54	19.8	5				

الإفصاح المحاسبي									
تضمن المؤسسة للمساهمين معاملة متساوية فيما يخص توقيت الحصول على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية	**التكرار**	9	25	57	89	22	3.45	0.992	موافق	7
	النسبة	4.5	12.4	28.2	44.1	10.9				
تدخل المؤسسة تعديلات دورية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها حسب متطلبات مستخدمي القوائم المالية	**التكرار**	9	37	59	84	13	3.27	0.982	محايد	9
	النسبة	4.5	18.3	29.2	41.6	6.4				
يشرف مجلس الإدارة على رقابة كل ما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة	**التكرار**	7	27	37	97	34	3.61	1.027	موافق	3
	النسبة	3.5	13.4	18.3	48	16.8				
تفصح المؤسسة عن مدى إعتمادها على الخبراء والمختصين في إستشارتهم في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية	**التكرار**	17	29	47	85	24	3.35	1.124	محايد	8
	النسبة	8.4	14.4	23.3	42.1	11.9				
تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بجودة التدقيق الجبائي الذي تفرضة إدارة الضرائب على المؤسسات	**التكرار**	8	21	24	109	40	3.75	1.016	موافق	1
	النسبة	4	10.4	11.9	54	19.8				
تستفيد المؤسسة من إمتيازات جبائية للمؤسسات المتوسعة في الإفصاح المحاسبي	**التكرار**	22	50	63	48	19	2.96	1.141	محايد	13
	النسبة	10.9	24.8	31.2	23.8	9.4				

تراعي المؤسسة تكلفة الإفصاح المحاسبي حتى لاتكون تكلفة المعلومة المحاسبية أكبر من منفعتها	**التكرار**	3	22	65	87	25	3.54	0.898	موافق	4
	النسبة	1.5	10.9	32.2	43.1	12.4				
تفصح المؤسسة عن مدى تحملها لتكاليف المسؤولية الإجتماعية لها	**التكرار**	22	24	63	75	18	3.21	1.115	محايد	10
	النسبة	10.9	11.9	31.2	37.1	8.9				
المتوسط العام							**3.37**	**0.705**		

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (04-21)، أن إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية حول فقرات المحور الثاني أي المتغير التابع الأول (**جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**)، بالإضافة إلى ترتيب فقرات هذا البعد ترتيبا تنازليا حسب الأهمية النسبية لمتوسطاتها الحسابية، حيث تشير بيانات الجدول إلى أن الفقرة العاشرة " **تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بجودة التدقيق الجبائي الذي تفرضة إدارة الضرائب على المؤسسات** " تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.75** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.016**"، ثم تليها في المرتبة الثانية الفقرة الثالثة "**تلتزم المؤسسة بإحترام التاريخ المحدد للإفصاح في القوائم المالية المنصوص عليه في النصوص القانونية**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.69** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.021**"، ثم تليها في المرتبة الثالثة الفقرة الثامنة "**يشرف مجلس الإدارة على رقابة كل ما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.61** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.027**"، ثم تليها في المرتبة الرابعة الفقرة الثانية عشر" **تراعي المؤسسة تكلفة الإفصاح المحاسبي حتى لاتكون تكلفة المعلومة المحاسبية أكبر من منفعتها** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.54** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.898**"، ثم تليها في المرتبة الخامسة الفقرة الأولى" **توفر المؤسسة نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.54** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.12**"، ثم تأتي في المرتبة السادسة الفقرة الرابعة " **تتوسع المؤسسة في عملية الإفصاح المحاسبي من خلال إصدار قوائم مرحلية (شهرية، فصلية،...إلخ)**" بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.49** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.066** "، ثم تليها في المرتبة السابعة الفقرة السادسة " **تضمن المؤسسة للمساهمين معاملة متساوية فيما يخص توقيت**

الحصول على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.45** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.992** "، ثم تليها في المرتبة الثامنة الفقرة التاسعة " **تفصح المؤسسة عن مدى إعتمادها على الخبراء والمختصين في إستشارتهم في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.35**" وإنحراف معياري يقدر ب "**1.124** "، ثم تليها في المرتبة التاسعة الفقرة السابعة " تدخل المؤسسة تعديلات دورية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها حسب متطلبات مستخدمي القوائم المالية " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.27** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.982** "، ثم تليها في المرتبة العاشرة الفقرة الثالثة عشر " **تفصح المؤسسة عن مدى تحملها لتكاليف المسؤولية الإجتماعية لها** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.21** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.115** "، ثم تليها في المرتبة الحادية عشر الفقرة الثانية " **تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بخلوها من التحيز لنتائج محددة مسبقا** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**3.01** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.029** "، ثم تليها في المرتبة الثانية عشر الفقرة الخامسة " **تستخدم المؤسسة لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في عملية الإفصاح المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**2.98** " وإنحراف معياري يقدر ب "**0.962** "، ثم تليها في المرتبة الثالثة عشر والأخيرة الفقرة الحادية عشر" **تستفيد المؤسسة من إمتيازات جبائية للمؤسسات المتوسعة في الإفصاح المحاسبي** " بمتوسط حسابي يقدر ب "**2.96** " وإنحراف معياري يقدر ب "**1.141** ".

إن إتجاهات معظم أفراد عينة الدراسة حول هذا البعد كانت إيجابية "**بين موافق ومحايد**" ، مما أدى إلى إتجاه عام "**محايد** " بمتوسط حسابي قدره "**3.37**" أي **3 <** وإنحراف معياري قدره "**0.705**"، مما يدل على **أن هناك جودة في الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.**

المبحث الرابع: العلاقة الإرتباطية وإختبار الفرضيات وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار الخطي المتعدد

سيتم من خلال هذا المبحث لدراسة العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغيرين التابعين الأول والثاني، كذلك سيتم إختبار الفرضيات بإستخدام إختبارt لعينة واحدة وكذلك إختبار التباين الأحاديAnova، بالإضافة لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية بين متغيرات الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب إستخدام معامل الإرتباط بيرسون لدراسة العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغيرين التابعين الأول والثاني.

الفرع الأول: دراسة العلاقة الإرتباطية بين المتغير المستقل بمختلف أبعاده والمتغير التابع الأول بإستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون

لتحديد العلاقة بين المتغير المستقل بمختلف أبعاده (متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية) والمتغير التابع الأول (جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي)، سنستخدم إختبار الإرتباط الخطي لبيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-22): العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الأول

رقم البعدر	البعد	علاقته الإرتباطية بجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي		
		معامل الإرتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
1	متطلبات قانونية وجبائية	0.176	0.012	202
2	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	0.175	0.013	202
3	متطلبات إقتصادية ومالية	0.282	0.000	202
4	متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية	0.197	0.005	202

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال هذا الجدول رقم (04-22) أن العلاقة بين المتغير المستقل بمختلف أبعاده (متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية) والمتغير التابع الأول (جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي) كانت طردية وضعيفة حيث تراوحت قيم معامل الإرتباط بين 0.175 و 0.282.

أولا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات القانونية والجبائية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات القانونية والجبائية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-22) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.176 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية وضعيفة بين المتغيرين.

ثانيا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-22) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.175 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية وضعيفة بين المتغيرين.

ثالثا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات الإقتصادية والمالية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات الإقتصادية والمالية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-22) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.282ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية ضعيفة أو قريبة من المتوسط بين المتغيرين.

رابعا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-22) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.197 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية وضعيفة بين المتغيرين.

الفرع الثاني: دراسة العلاقة الإرتباطية بين المتغير المستقل بمختلف أبعاده والمتغير التابع الثاني بإستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون

لتحديد العلاقة بين المتغير المستقل بمختلف أبعاده (متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية) والمتغير التابع الثاني (جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي)، سنستخدم إختبار الإرتباط الخطي لبيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-23): العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني

رقم البعد	البعد	علاقته الإرتباطية بجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي		
		معامل الإرتباط	مستوى الدلالة	حجم العينة
1	متطلبات قانونية وجبائية	0.336	0.000	202
2	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	0.488	0.000	202
3	متطلبات إقتصادية ومالية	0.478	0.000	202
4	متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية	0.421	0.000	202

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العلاقة بين المتغيرات المستقلة (متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية) والمتغير التابع الثاني (جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي) كانت طردية وضعيفة إلى متوسطة، حيث تراوحت قيم معامل الإرتباط بين 0.336 و 0.488 .

أولا- العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات القانونية والجبائية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات القانونية والجبائية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-23) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.336 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية ومتوسطة بين المتغيرين.

ثانيا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-23) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.488 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية ومتوسطة بين المتغيرين .

ثالثا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات الإقتصادية والمالية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات الإقتصادية والمالية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-23) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.478 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية متوسطة بين المتغيرين .

رابعا– العلاقة الإرتباطية بين المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: تم إستخدام معامل الإرتباط الخطي لبيرسون لإيجاد العلاقة بين المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عند مستوى دلالة 0.05، حيث نلاحظ من الجدول رقم (04-23) أن قيمة الإرتباط r المحسوبة تساوي 0.421 ما يعني وجود علاقة إرتباطية طردية ومتوسطة بين المتغيرين .

المطلب الثاني: إختبار صحة الفرضيتين الرئيسيتين الأولى والثانية

سيتم في هذا المطلب إختبار صحة الفرضيتين الأولى والثانية، وذلك إنطلاقا من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحاور وإختبار t لعينة واحدة.

الفرع الأول: إختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى

لإختبار الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على "**تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية** "، يجب إختبار فرضياتها الفرعية التالية :

أولا– إختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنص هذه الفرضية على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر** ".

الفرضية الصفرية H0: "لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر".

الفرضية البديلة H1: " تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر ".

الجدول رقم (04–24): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى بإستخدام إختبارt لعينة واحدة

Test value = 3						
البيان	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إختبارt لعينة واحدة one- sample statistics			نتيجة إختبار الفرضية
				قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى Sig المعنوية	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات البعد الأول من المحور الأول	202	4.1147	0.65214	24.293	201	0.000	قبول H1
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن–1 = 202–1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04– 24) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد الأول من المحور الأول المتعلق بأهمية المتطلبات القانونية والجبائية في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ "**4.1147**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.65214**" وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**4.1147–3=1.1147**) أي المتطلبات القانونية والجبائية لها أهمية بالغة في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**24.293**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الأول من المحور الأول دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " **لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر** " ونقبل

الفرضية البديلة التي تنص على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر** ".

ثانيا– إختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص هذه الفرضية على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر** ".

الفرضية الصفرية H0: "لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر".

الفرضية البديلة H1: "تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ".

الجدول رقم (04–25): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية بإستخدام إختبارt لعينة واحدة

Test value = 3						
البيان	**حجم العينة**	**المتوسط الحسابي**	**الإنحراف المعياري**	**إختبارt لعينة واحدة one- sample statistics**			**نتيجة إختبار الفرضية**
				قيمة t المحسوبة	**درجة الحرية**	**مستوى Sig المعنوية**	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات البعد الثاني من المحور الأول	**202**	**4.1733**	**0.65913**	**25.299**	**201**	**0.000**	**قبول H1**
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن–1 = 202–1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائيSPSS V23

من خلال الجدول رقم (04– 25) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد الثاني من المحور الأول المتعلق بأهمية المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ "**4.1733**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.65913**" وهو أكبر من المتوسط

الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**4.1733-3=1.1733**) أي المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق لها أهمية بالغة في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**25.299**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الثاني من المحور الأول دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على " **لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر** " ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر** " .

ثالثا– إختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تنص هذه الفرضية على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر** ".

الفرضية الصفرية H0: "لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر".

الفرضية البديلة H1: " تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر ".

الجدول رقم (04–26): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة بإستخدام إختبارt لعينة واحدة

Test value = 3						
البيان	**حجم العينة**	**المتوسط الحسابي**	**الإنحراف المعياري**	**إختبارt لعينة واحدة one- sample statistics**			**نتيجة إختبار الفرضية**
				قيمة t المحسوبة	**درجة الحرية**	**مستوى Sig المعنوية**	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات البعد الثالث من المحور الأول	**202**	**3.9257**	**0.656**	**20.057**	**201**	**0.000**	**قبول H1**
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن–1 = 202–1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04- 26) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد الثالث من المحور الأول المتعلق بأهمية المتطلبات الإقتصادية والمالية في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ "**3.9257**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.656**" وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**3.9257-3=0.9257**) أي المتطلبات الإقتصادية والمالية لها أهمية بالغة في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**20.057**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الثالث من المحور الأول دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " **لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر** " ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر** "

رابعا– إختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تنص هذه الفرضية على " **تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر** ".

الفرضية الصفرية H0 : "لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر".

الفرضية البديلة H1 : "تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر ".

الجدول رقم (04-27): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الرابعة بإستخدام إختبار t لعينة واحدة

Test value = 3						
البيان	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إختبار t لعينة واحدة one- sample statistics			نتيجة إختبار الفرضية
				قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	مستوى Sig المعنوية	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات البعد الرابع من المحور الأول	202	4.4040	0.54925	36.33	201	0.000	قبول H1
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن-1 = 202-1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04-27) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات البعد الرابع من المحور الأول المتعلق بأهمية المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ "**4.4040**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.54925**" وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**4.4040-3=1.4040**) أي المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية لها أهمية بالغة في تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**36.33**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات البعد الرابع من المحور الأول دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " **لا تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر** " **ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر** " .

من خلال نتائج إختبار الفرضيات الفرعية الأربعة للفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على **"تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية"**، يمكن أن نقبل أو نرفض الفرضية البديلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-28): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى

رقم الفرضية الفرعية	الفرضية الفرعية	نتيجة إختبار الفرضية الفرعية
01	تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات قانونية وجبائية، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة القانونية والجبائية في الجزائر.	**قبول H1**
02	تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال إعادة النظر في البيئة المنظمة للعمل المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر	**قبول H1**
03	تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية توفير متطلبات إقتصادية ومالية، وذلك من خلال إعادة النظر في عدة آليات وعوامل إقتصادية ومالية في الجزائر	**قبول H1**
04	تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية إلى توفير متطلبات تتعلق بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية، وذلك من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة في المؤسسات الإقتصادية التي من شأنها تحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر.	**قبول H1**
الفرضية الرئيسية الأولى: "تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية"		**قبول H1**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يشير الجدول رقم (04-28) المتعلق بملخص نتائج إختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أنه **"تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية"**، فبناء على النتائج المتوصل إليها سابقا فقد تم رفض الفرضية الصفرية **H0** التي تنص على **"لاتتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية "**، وقبول الفرضية البديلة **H1** التي تنص على **"تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية"**.

الفرع الثاني: إختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية

من أجل إختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على**"ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية "**، ينبغي إختبار فرضياتها الفرعية التالية:

أولا– إختبار الفرضية الفرعية الأولى: تنص هذه الفرضية على**"ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية "**.

الفرضية الصفرية H0 :"لا ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية".

الفرضية البديلة H1 :"ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية".

الجدول رقم (04–29): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى بإستخدام إختبارt لعينة واحدة

Test value = 3							
البيان	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إختبارt لعينة واحدة one- sample statistics			نتيجة إختبار الفرضية
				قيمة tالمحسوبة	درجة الحرية	مستوى Sig المعنوية	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني	202	3.5036	0.59007	12.130	201	0.000	قبول H1
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن–1 = 202–1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04- 29) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الثاني المتعلق بواقع جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي بلغ "**3.5036**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.59007**" وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**3.5036–3=0.5036**) أي أنه هناك جودة في قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**12.130**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " **لا ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية** " ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية ".

ثانيا– إختبار الفرضية الفرعية الثانية: تنص هذه الفرضية على " **ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح في القوائم المالية** ".

الفرضية الصفرية H0 :"لا ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية ".

الفرضية البديلة H1 :"ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية ".

الجدول رقم (04–30): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية بإستخدام إختبارt لعينة واحدة

Test value = 3							
البيان	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إختبارt لعينة واحدة one- sample statistics			نتيجة إختبار الفرضية
				قيمة tالمحسوبة	درجة الحرية	مستوى Sig المعنوية	
الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث	202	3.3740	0.70564	7.532	201	0.000	قبول H1
قيمة t المجدولة = 1.972 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية / 201 درجة الحرية = ن–1 = 202–1=201							

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04– 30) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص فقرات المحور الثالث المتعلق بواقع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي بلغ "**3.3740**" وبإنحراف معياري بلغ "**0.70564**" وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي "**x=3**" والفرق بينهما موجب (**3.3740–3=0.3740**) أي أنه هناك جودة في الإفصاح عن اعناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، كذلك نلاحظ أن قيمة **t** المحسوبة "**7.532**" وهي أكبر من قيمة **t** المجدولة "**1.972**"، مما يعني أن إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث دالة إحصائيا، وأيضا (**sig=0.000**) أقل من مستوى

الدلالة **0.05**، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " **لا ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح في القوائم المالية** " ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " **ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح في القوائم المالية** " .

من خلال نتائج إختبار الفرضيتين الفرعيتين التي تم إختبارها سابقا يمكن قبول أو رفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على أنه " **يتمتع القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي بجودة عالية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة** "، حيث نوضح قبول أو رفض الفرضية البديلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-31): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

رقم الفرضية الفرعية	الفرضية الفرعية	نتيجة إختبار الفرضية الفرعية
01	ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية	**قبول H1**
02	ترقى ممارسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المفصح في القوائم المالية	**قبول H1**
الفرضية الرئيسية الثانية: "ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية".		**قبول H1**

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

يشير الجدول رقم (04-31) المتعلق بملخص نتائج إختبار الفرضيتين الفرعيتين للفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على " **ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية**"، فبناء على النتائج المتوصل إليها سابقا فقد تم رفض الفرضية الصفرية **H0** التي تنص على أنه " **لا ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية**"، وقبول الفرضية البديلة **H1** التي تنص على"**ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية**" .

المطلب الثالث: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة بالإنحدار المتعدد

سنحاول من خلال هذا المطلب توضيح إستخدم الإنحدار المتعدد في إختبار وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة الخاصة بالدراسة الميدانية، وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مايلي:

الفرع الأول: تحليل علاقة متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية بجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

الفرضية الصفرية H0: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي".

الفرضية البديلة H1: "وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي".

وقد تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد **Multiple Regression Analysis** لإختبار هذه الفرضية وذلك وفقا للنموذج التالي :

$$Y1 = B0 + B1X1 + B2X2 + B3X3 + B4X4 + e$$

حيث أن :

Y1: مستوى جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

X1: المتطلبات القانونية والجبائية .

X2: متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

X3:متطلبات إقتصادية ومالية.

X4:متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.

B0 : الحد الثابث (مستوى جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي عند غياب متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية)

e : البواقي

B1, B2, B3,B4 :معاملات الإنحدار (الميل الحدي لكل متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي) .

ويمكن وضع الفرضية الصفرية كمايلي: **H0 : B1= B2 =B3 =B4=0**

(أي لا توجد علاقة خطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الأول Y1)

أما الفرضية البديلة: على الأقل توجد (B) واحدة لا تساوي صفرا : **H1** (بمعنى توجد علاقة خطية بين المتغير أبعاد المستقل والمتغير التابع الأولY1).

الجدول رقم (04–32): تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y1

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F المحسوبة	F المجدولة	معامل التحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	Sig
الإنحدار	5.819	4	1.455	4.467	2.42	0.083	0.288	0.002
البواقي	64.166	197	0.326					
المجموع	69.985	201						

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (04–32) أن قيمة مستوى المعنوية (Sig= 0.002) وهي أقل من 5%، وهذا ما يفسر وجود أثر بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، كذلك يشير الجدول إلى أن قيمة (F المحسوبة =4.467) أكبر من قيمة (F المجدولة =2.42)، ومعامل الإرتباط (R = 0.288)، وهذا ما يدل على وجود علاقة ضعيفة بين متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية وجودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، كذلك معامل التحديد (R^2 = 0.083) ما يعني أن 8.3 % من التغيرات التي تطرأ على جودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية ناتج عن المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة

المحاسبية، أما الباقي والذي يقدر ب 91.7% يعود لمتغيرات أخرى لم تدرج ضمن نموذجنا، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على " **وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05= α بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**".

والجدول الموالي يبين لنا نتائج إختبار العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع الأول Y1.

الجدول رقم (04-33): إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y1

متغيرات النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	t	Sig
	A	الخطأ المعياري	Beta		
الثابت	2.334	0.351		6.649	0.000
X1	0.40	0.089	0.044	0.451	0.653
X2	-0.050	0.097	-0.056	-0.515	0.607
X3	0.232	0.086	0.257	2.682	0.008
X4	0.069	0.091	0.065	0.763	0.446

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-33) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الأولY1 مايلي:

أن المتغير X3هو المتغير المستقل الوحيد أو البعد الوحيد من أبعاد المتغير المستقل الذي كانت قيمة مستوى المعنوية له أقل من 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية لهذه المتغيرات والتي تنص على أنه "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05= α بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05= α بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي** ".

كما نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية لأبعاد المتغير المستقلX1، X2 ، X4 أكبر من 0.05، وعليه نستنتج أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد المتغير المستقلX1 ، X2 ، X4 والمتغير التابع الأولY1 ،

أي أن المتطلبات القانونية والجبائية، المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، والمتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية ليس لها تأثير على جودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي. نلاحظ كذلك أن هناك علاقة عكسية بين البعد الثاني للمتغير المستقل X2 والمتغير التابع الأول Y1 .

وعليه سنقوم بحذف أبعاد المتغير المستقل X1، X2 ، X4 لتحسين النموذج، وهذا ما نوضحه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-34): تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y1 بعد تحسين النموذج

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F المحسوبة	F المجدولة	معامل التحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	Sig
الإنحدار	5.546	1	5.546	17.213	3.89	0.079	0.282	0.000
البواقي	64.439	200	0.322					
المجموع	69.985	201						

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04-34) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية تساوي صفر (Sig = 0.000)، أي أقل من مستوى المعنوية (a =0.05)، ، كذلك نلاحظ أن قيمة (F المحسوبة =17.213) أكبر من قيمة (F المجدولة =3.89)، كما بلغت قيمة معامل الإرتباط (R = 0.282)،كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2= 0.079)إلى أن 7.9% من التغيرات التي تطرأ على جودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي ناتج عن المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية (متطلبات إقتصادية ومالية)، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على **" وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α =0.05 بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي "**

والجدول الموالي يوضح نتائج العلاقة والأثر ذو الدلالة الإحصائية بين المتغير المستقل X3 المتطلبات الإقتصادية والمالية والمتغير التابع الأول Y1 بعد تحسين النموذج.

الجدول رقم (04-35): إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y1 بعد تحسين النموذج

متغيرات النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	t	Sig
	A	الخطأ المعياري	Beta		
الثابت	2.510	0.243		10.331	0.000
X3	0.253	0.061	0.282	4.149	0.000

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من الجدول رقم (04-35) أن قيمة مستوى المعنوية للمتغير المستقل X 3 (Sig = 0.000)أقل من (α=0.05)، وعليه يمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع الأول Y1 على الشكل التالي:

$$Y1 = 2.510 + 0.253X3$$

من خلال معادلة الإنحدار المتعدد نلاحظ أن الحد الثابت B0يقدر ب 2.510، كما أن معامل الإنحدارB3 للبعد الثالث من المتغير المستقل X3 قد سجل قيمة 0.253، وعليه نستنتج أن المتطلبات الإقتصادية والمالية لها علاقة طردية مع جودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث أن زيادة وحدة واحدة من المتطلبات الإقتصادية والمالية يؤدي إلى تعزيز جودة القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بنسبة 0.253.

الفرع الثاني: تحليل علاقة متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية بجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

الفرضية الصفرية H0: " لا يوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α =0.05 بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي".

الفرضية البديلة H1: " وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α =0.05 بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي".

وقد تم إستخدام تحليل الإنحدار المتعدد **Multiple Regression Analysis** لإختبار هذه الفرضية وذلك وفقا للنموذج التالي :

$$Y2 = B0 + B1X1 + B2X2 + B3X3 + B4X4 + e$$

حيث أن :

Y2: مستوى جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

X1: المتطلبات القانونية والجبائية .

X2: متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

X3:متطلبات إقتصادية ومالية.

X4:متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.

B0 : الحد الثابث (مستوى جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي عند غياب متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية)

e : البواقي

B1, B2, B3,B4 :معاملات الإنحدار (الميل الحدي لكل متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي) .

ويمكن وضع الفرضية الصفرية كمايلي: **H0 : B1= B2 =B3 =B4=0**

(أي لا توجد علاقة خطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع التابع Y2)

أما الفرضية البديلة: على الأقل توجد (B) واحدة لا تساوي صفرا : **H1** (بمعنى توجد علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع الثاني Y2).

الجدول رقم (04-36): تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y2

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F المحسوبة	F المجدولة	معامل التحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	Sig
الإنحدار	30.577	4	7.644	21.665	2.42	0.306	0.553	0.000
البواقي	69.507	197	0.353					
المجموع	100.84	201						

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (04-36) أن قيمة مستوى المعنوية (Sig= 0.000) وهي أقل من 5%، وهذا ما يفسر وجود أثر بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة

الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، كذلك يشير الجدول إلى أن قيمة (F المحسوبة =21.665) أكبر من قيمة (F المجدولة =2.42)، ومعامل الإرتباط (R = 0.553)، وهذا ما يدل على وجود علاقة متوسطةبين المتطلبات المتحكمة في جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، كذلك معامل التحديد (R^2 = 0.306) ما يعني أن 30.6 % من التغيرات التي تطرأ على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ناتجة عن المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، أما الباقي والذي يقدر ب 69.4% يعود لمتغيرات أخرى لم تدرج ضمن نموذجنا، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على " **وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05= α بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**" .

والجدول الموالي يبين لنا نتائج إختبار العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني Y2.

الجدول رقم (04-37): إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y2

متغيرات النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية	t	Sig
	A	الخطأ المعياري	Beta		
الثابت	0.430	0.365		1.176	0.241
X1	-0.094	0.093	-0.087	-1.019	0.309
X2	0.336	0.101	0.314	3.320	0.001
X3	0.248	0.090	0.231	2.763	0.006
X4	0.217	0.095	0.169	2.290	0.023

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-37) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني Y2 مايلي:

أن أبعاد المتغير المستقل X2 ، X3 ،X4 هي التي كانت قيمة مستوى المعنوية لها أقل من 0.05،وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية لهذه المتغيرات والتي تنص على "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية a= 0.05 بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية**

للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي"، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على" **وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي"** .

كما نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية للبعد الأول للمتغير المستقلX1 أكبر من 0.05، وعليه نستنتج أنه لا يوجد أثر علاقة ذو دلالة إحصائية بين المتغير المستقل X1 والمتغير التابع الثاني Y2 ، أي أن المتطلبات القانونية والجبائية، ليس لها تأثير على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي. كما نلاحظ كذلك أن هناك علاقة عكسية بين المتغير المستقل X1 والمتغير التابع الثاني Y2 .

وعليه سنقوم بحذف البعد الأول للمتغير المستقل X1 لتحسين النموذج، وهذا ما نوضحه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-38): تحليل التباين (ANOVA) للمتغير التابع Y2 بعد تحسين النموذج

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية Df	متوسط المربعات	F المحسوبة	F المجدولة	معامل التحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	Sig
الإنحدار	30.210	3	10.07	28.535	2.65	0.302	0.549	0.000
البواقي	69.874	198	0.353					
المجموع	100.084	201						

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

من خلال الجدول رقم (04-38) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية تساوي صفر (Sig = 0.000)، أي أقل من مستوى المعنوية (a =0.05)، كذلك نلاحظ أن قيمة (F المحسوبة =28.535) أكبر من قيمة (F المجدولة =2.65)، كما بلغت قيمة معامل الإرتباط (R =0.549)، كما تشير قيمة قيمة معامل التحديد (R^2= 0.302)إلى أن 30.2% من التغيرات التي تطرأ على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي ناتجة عن المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي (متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية)، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على "**وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي**" .

الجدول رقم (04-39): إختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع Y2 بعد تحسين النموذج

متغيرات النموذج	المعلمات غير المعيارية		المعلمات المعيارية		
	A	الخطأ المعياري	Beta	t	Sig
الثابت	0.347	0.356		0.975	0.331
X2	0.282	0.086	0.263	3.277	0.001
X3	0.234	0.089	0.217	2.635	0.009
X4	0.212	0.094	0.165	2.242	0.026

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائيSPSS V23

نلاحظ من الجدول رقم (04-39) أن قيم مستوى المعنوية للبعد الثاني، الثالث والرابع للمتغير المستقل X2، X3، X4 أقل من (α=0.05)، وعليه يمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني Y2 على الشكل التالي:

$$Y2 = 0.347 + 0.282\ X2 + 0.234\ X3 + 0.212\ X4$$

من خلال معادلة الإنحدار المتعدد نلاحظ أن الحد الثابت B0يقدر ب 0.347، كما أن معاملات الإنحدار B2 للبعد الثاني للمتغير المستقل X2 قد سجل قيمة0.282 ، وB3 للبعد الثالث للمتغير المستقل X3 قد سجل قيمة0.234، و B4 للبعد الرابع للمتغير المستقل X4 قد سجل قيمة 0.212 وعليه نستنتج أن المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، المتطلبات الإقتصادية والمالية، المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية لها علاقة طردية مع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث أن زيادة وحدة واحدة من المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، المتطلبات الإقتصادية والمالية، المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية يؤدي إلى تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي بنسب (0.282، 0.234، 0.212) على الترتيب.

خلاصة الفصل الرابع:

حاولنا من خلال هذا الفصل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ومعرفة ماهي درجة تأثيرها على جودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي المالي، وكذلك معرفة آرائهم فيما يخص واقع ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية ومن خلال هذه الدراسة الميدانية ثم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن تحسين جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية يتطلب تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية.
- أن هناك جودة في قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي المالي.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية وعلاقة طردية بين المتطلبات الإقتصادية والمالية المتحكمة في جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، إذ تؤثر زيادة وحدة واحدة من المتطلبات الإقتصادية والمالية على جودة القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بنسبة 0.253.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية وعلاقة طردية بين المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، المتطلبات الإقتصادية والمالية، المتطلبات المتعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية، إذ أن زيادة وحدة واحدة من كل هذه المتطلبات تؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية بنسب (0.212/0.234/0.282) على التوالي.

خاتمة

تعتبر عملتي قياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها من أهم الممارسات المحاسبية،كونهما تسمحان بتقديم معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستخدميها في إتخاذ مختلف القرارات.

وفي ظل توجه الجزائر نحو إقتصاد السوق والإنفتاح الإقتصادي العالمي ظهرت الحاجة إلى توفير معلومات محاسبية وقوائم مالية خاصة بالمؤسسات الإقتصادية ذات جودة وتتسم بالخصائص النوعية المتعارف عليها حتى يمكن لمستخدميها من مقارنتها مع تلك المفصح عنها من طرف مختلف المؤسسات سواء الوطنية أو الأجنبية قصد تسهيل عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة، غير أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح غير قادر على توفير مخرجات تلبي رغبات مستخدمي القوائم المالية ما أدى للقيام بإصلاح محاسبي أسفر عن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية، حيث يتوافق هذا النظام كثيرا مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الإطار المفاهيمي، المبادئ، القواعد والفروض المحاسبية التي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية، طرق القياس المحاسبي، بالإضافة إلى كل ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي وعرض القوائم المالية.

فالنظام المحاسبي المالي جاء بعدة طرق وبدائل فيما يخص القياس المحاسبي وأيضا إعداد وعرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، غير أن ذلك يعتبر غير كاف ويحتاج إلى تعديلات وتحديثات دورية، ومتطلبات من شأنها أن تحسن وتعزز من جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتلبي الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية خاصة في ظل إشتداد المنافسة بين المؤسسات الإقتصادية وسعيها لتحسين صورتها وتلميعها من خلال تقديم قوائم مالية ذات جودة وجاذبة للمستثمرين ورؤوس الأموال الوطنية والأجنبية.

وعلى ضوء هذا جاءت دراستنا لمعالجة موضوع متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة التي كانت كالتالي:

- **فيما تتمثل المتطلبات التي تتحكم في جودة القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي قصد تمكين المؤسسة الإقتصادية من إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية ؟**

وبناءا على الفصول الأربعة للدراسة تمت الإجابة على أسئلة البحث وإختبار فرضياته، والوصول إلى جملة من النتائج، ومن تم تقديم مجموعة من التوصيات والنصائح وإقتراح بعض المواضيع كآفاق للبحث مستقبلا.

1- نتائج إختبار الفرضيات: من خلال إختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه **"تتطلب جودة الممارسة المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تحسين وتوفير متطلبات قانونية وجبائية، متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق، متطلبات إقتصادية ومالية، متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية"**، فقد تم رفض الفرضية الصفرية لصالح تأكيد وقبول الفرضية البديلة، حيث تم قبول الفرضيات الفرعية الأربعة البديلة، وذلك بناء على إجابات وآراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الأول من الإستبيان.

- بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على **"ترقى ممارسات قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية"**، فقد تم رفض الفرضية الصفرية لصالح تأكيد وقبول الفرضية البديلة، حيث تم قبول الفرضيتين الفرعيتين البديلتين، وذلك بناء على إجابات وآراء أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحورين الثاني والثالث من الإستبيان.
- بالنسبة للفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على " **وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة قياس عناصر القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي"**، فقد تم قبول وتأكيد هذه الفرضية، حيث أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين أبعاد المتغير المستقل متطلبات تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والمتغير التابع الأول (جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي).
- بالنسبة للفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على " **وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ بين المتطلبات المتحكمة في تحسين جودة الممارسة المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي"**، فقد تم قبول وتأكيد هذه الفرضية، حيث أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ بين أبعاد المتغير المستقل متطلبات تعزيز جودة الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والمتغير التابع الثاني (جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي).

2- نتائج الدراسة: من خلال فصول الدراسة توصلنا إلى عدة نتائج، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- أن الإختلاف المحاسبي الدولي جاء نتيجة لعدة أسباب إقتصادية، سياسية، قانونية وإجتماعية، مما أدى لإختلاف مخرجات الأنظمة المحاسبية والمتمثلة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.
- إن إصدار معايير المحاسبة الدولية جاءت للتقليل من الإختلافات المحاسبية الدولية كخطوة أولى ثم توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي كخطوة ثانية.
- عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتحولات والتطورات الإقتصادية في الجزائر والعالم ككل، حيث أن المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية المعدة وفقه أصبحت لا تلبي رغبات وحاجيات مستخدمي القوائم المالية.

- قامت الجزائر بإصلاح محاسبي نتج عنه إصدار نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبية الدولية، وهذا لتقديم معلومات محاسبية ذات جودة وتسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الإقتصادية.
- القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتمتع بالجودة الكافية التي تسمح لمستخدميها بإتخاذ مختلف القرارات.
- أن القوائم المالية المعدة في ظل النظام المحاسبي تتميز بالخصائص النوعية المتعارف عليها دوليا، وهذا ما يسهل من عملية المقارنة مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى.
- يسمح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية بتحسين جودة القياس المحاسبي، وذلك من خلال تطبيق طرق وقواعد القياس المحاسبي الحديثة التي جاء بها، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.
- يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة القوائم المالية.
- تطبيق النظام المحاسبي المالي بالطريقة السليمة يتطلب إعادة النظر في عدة أمور كإعادة تنظيم المؤسسات وهيكلها، تنظيم مهنة المحاسبة، تكوين المحاسبين، .....الخ.
- قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية خاصة طريقة القيمة العادلة يتطلب تنشيط بورصة الجزائر، تأهيل الخبراء في مختلف المجالات، إعادة النظر في القوانين والتشريعات الجبائية والتجارية.
- الإلتزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ومبدأ القيمة العادلة يسمح بتحسين جودة المعلومات المحاسبية ويزيد من قابليتها للمقارنة، وهذا ما يؤدي إلى خفض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين، ومن ثم زيادة الثقة فيها.
- البيئة المحاسبية الجزائرية لا تسمح بتطبيق النظام المحاسبي المالي بالشكل الجيد، خاصة فيما يتعلق بقياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها.
- تحديث وتعديل النظام المحاسبي المالي وفق آخر مستجدات معايير المحاسبة الدولية يؤدي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية.

- تبني مبادئ وقواعد حوكمة الشركات يحسن من جودة الممارسات المحاسبية، وبالتالي يزيد من جودة القوائم المالية.
- تحسين جودة التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي يمكن أن يساهم في زيادة جودة المعاومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

3- الاقتراحات: من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم جملة من الإقتراحات على عدة مستويات وفي عدة جوانب، وذلك للإستفادة منها في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ويمكن ذكرها فيما يلي:

3-1- الجانب القانوني والتنظيمي

- ضرورة إصلاح وتكييف القانون التجاري مع التحديثات والتعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي.
- إعادة النظر في التشريعات الضريبية وجعلها أكثر مرونة وتوافق مع متطلبات إعداد قوائم مالية ذات مصداقية.
- إصدار قوانين متعلقة بحوكمة الشركات، وذلك من أجل ضبط قواعد ومبادئ حوكمة الشركات لتحقيق المزيد من الإفصاح والشفافية.

3-2- الجانب المؤسساتي

- ضرورة تكوين مستخدمي مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الإقتصادية، وتحيين معارفهم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وبمعايير المحاسبة الدولية عامة والمتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي خاصة.
- عقد إتفاقيات بين المؤسسات الإقتصادية والجامعات والمعاهد، من جهة لتكوين إطاراتها نظريا وعلميا في هذه المؤسسات التعليمية، ومن جهة أخرى السماح لطلبة الجامعات بالقيام بتربصات على مستوى هذه المؤسسات.
- تشجيع المؤسسات الإقتصادية على تحديث أنظمة المعلومات المحاسبية وإستخدام التكنولوجيا الحديثة بما يتوافق ومتطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.
- تحفيز المؤسسات الإقتصادية ومنحها مزايا خاصة مقابل تبني قواعد حوكمة الشركات، وإهتمامها بالإفصاح الكافي والشفافية.

3-3- الجانب الأكاديمي

- تطوير برامج ومناهج كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، خاصة تخصصات المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة في الجامعات والمعاهد ومراكز التكوين المهني.
- تأهيل وتكوين الأساتذة المعنيين بتدريس مقاييس المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية والمقاييس القريبة منها.
- عقد مؤتمرات، ملتقيات، ندوات وأيام دراسية وطنية ودولية قصد تحيين المعارف وتبادل الأفكار ووجهات النظر، والإستفادة من خبرات بعض الدول الرائدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- التنسيق مع المؤسسات الإقتصادية وعقد شراكات تسمح للطلبة في تخصصات المحاسبة بالقيام بدراسات ميدانية على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات، وذلك من أجل تطبيق معارفعم النظرية في الميدان.

3-4- الجانب المهني

- إعادة فتح معاهد وطنية خاصة بتكوين أصحاب مكاتب المحاسبة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين، وذلك وفقا للممارسات المحاسبية والتحديثات الجديدة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.
- عقد إتفاقيات مع الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية، وكذلك مع مكاتب المحاسبة في الدول الأجنبية الرائدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية قصد للإستفادة من خبرتها في تكوين الممتهنين لمهنة المحاسبة في الجزائر.
- إشراك المهنيين في كل ما تعلق بإصدار التشريعات والقوانين، أو إعداد البرامج والمناهج التدريسية في الجامعات والمعاهد، أو فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الإقتصادية.

3-5- الجانب الإقتصادي والمالي

- توفير البيئة الإقتصادية والمالية المناسبة التي تسمح بإستخدام الطرق الحديثة في قياس عناصر القوائم المالية خاصة طريقة القيمة العادلة.
- تنشيط بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات الإقتصادية.
- العمل على إنشاء الأسواق التي لا تخضع إلا لقانون الطلب والعرض في مختلف المجالات، وهذا حتى يمكن تطبيق مختلف طرق القياس المحاسبي الحديثة خاصة طريقة القيمة العادلة أو كما تسمى (القيمة الحقيقية).

إضافة إلى الإقتراحات المقدمة في مختلف الجوانب لتحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، يمكننا تقديم إقتراحات عامة كالتالي:

- إحداث هيئات مستقلة تسهر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية عامة والمعايير المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي خاصة، وتراقب المؤسسات الإقتصادية قصد الإلتزام بها.
- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة في مراقبة الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات الإقتصادية، وتحسين دوره التوجيهي والإستشاري.
- إنشاء مجالس ولائية محاسبية قصد تقريبها من المؤسسات الإقتصادية وتسهيل مهمتها في المراقبة.
- إعداد معايير محاسبية محلية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية، وتراعي الظروف الإقتصادية، القانونية، السياسية والإجتماعية في الجزائر.

4- آفاق البحث: تناولت هذه الدراسة موضوع " **متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، ومما لا شك فيه أن كل بحث له من الأبحاث العلمية والدراسات المكملة له، وعليه يمكن لهذا الموضوع أن تثار حوله عدة إشكاليات ودراسات مستقبلية، ويمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- قياس عناصر القوائم المالية الموحدة والإفصاح عنها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- مدى توافق عملية القياس المحاسبي بإستخدام طريقة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 13.
- دراسة مقارنة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي في كل من الجزائر والمغرب وتونس.
- دراسة تحليلية لمشاكل القياس المحاسبي في ظل التضخم الإقتصادي – حالة الجزائر-.
- إمكانية إعداد معايير محاسبية محلية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دور التعليم المحاسبي في تحسين ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- أهمية إستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

I.الكتب

1- إيمان شيحاني المشهداي، علاء فرحات بن طالب، **"الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف"**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2011.

2- أبو النصار الخلالية، دهمش، **"مبادئ المحاسبة– الأصول العلمية والعملية–"**، الجزء الأول، الجامعة الأردنية، الأردن، 1999.

3- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **"تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد– الإطار النظري–"**، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

4- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **"تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد– الجانب التطبيقي–"**، الطبعة الأولى ، جسور للنشر والتوزيع ، الجزائر،2015 .

5- أحمد قايد نور الدين، **"التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

6- أحمد مُحَّد بوشملة، **"معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي"**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

7- أحمد مُحَّد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، **"دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

8- أحمد مخادمة، مجدي زريقات، **" أصول المحاسبة المالية"**، دار الشروق للنشر، عمان، الأردن، 2002.

9- أمين السيد أحمد لطفي، **"إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

10- **"المعايير الدولية لإعدالتقارير المالية2016Ifrs "** ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2016.

11- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **"المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين"**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، السعودية، إصدار 2017-2018.

12- بلعروسي أحمد التيجاني، **"النظام المحاسبي المالي"**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

13- بن ربيع حنيفة، **"الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية"**، الجزء الأول، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

14- جمال لعشيشي، "**محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد – دروس هادفة وتطبيقات محلولة–**"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

15- جمعة أحمد حلمي، "**مدخل إلى التدقيق الحديث**"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

16- جمعة أحمد حلمي، وآخرون، "**نظم المعلومات المحاسبية– مدخل تطبيقي معاصر–**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

17- جمعة حميدات، إبراهيم النخالة، " **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**"، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.

18- حسين القاضي، مأمون حمدان، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

19- خالد أمين عبد الله، " **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعلمية–**"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، 2000.

20- خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية 2007 Ias–Ifrs**"، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

21- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

22- دونالد كيسو، جيري ويجانت، أحمد حامد حجاج، "**المحاسبة المتوسطة**"، الجزء الأول، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1999.

23- رضوان حلوة حنان، "**بدائل القياس المحاسبي المعاصر**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

24- رضوان حلوة حنان وآخرون، "**أسس المحاسبة المالية**"، دار ومكتبة حامد، عمان، الأردن، 2004.

25- رضوان حلوة حنان، "**تطور الفكر المحاسبي**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

26- رضوان حلوة حنان، "**مدخل النظرية المحاسبية– الإطار الفكري– التطبيقات العملية–**"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

27- ريتشارد شرويدر وآخرون، "**نظرية المحاسبة**"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.

28- سامر مظهر قنطجي، "**لغة الإفصاح المالي والمحاسبي**"، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، سوريا، 2012.

29- ستيفن أموسكوف، مارك ج سيكمن، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة أحمد أحمد حامد حجاج، " **تصميم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات**"، دار المريخ، السعودية، 2002.

30- شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**"، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2018.

31- صلاح الدين عبد المنعم، "**إقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية**"، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

32- طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، "**القياس المحاسبي ومحدداته وإنعكاسها على رأي مراقب الحسابات**"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

33- عاشور كتوش، "**المحاسبة العامة– أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**"، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

34- عباس الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

35- عبد الرحمان بن براهم الحميد، "**نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية، 2009.

36- عبد الرحمان عطية، "**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي– المخطط المحاسبي الجديد–**"، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.

37- عبد العزيز كمال النقيب، "**مقدمة في نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

38- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، "**المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.

39- كمال الدين، مصطفى الدهراوي، "**المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

40- مُحَّد المبروك أبو زيد، " **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**"، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

41- مُحَّد بوتين، "**المحاسبة العامة للمؤسسة**"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

42- مُحَّد سمير الصبان وآخرون، " **أصول القياس والإيصال المحاسبي**"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998.

43- مُحَّد صالحي، " **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**"، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماح)، عمان، الأردن، 2016.

44- مُحَّد عباس بدوي، " **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.

45- مُحَّد عمر مؤمن، "**تعلم المحاسبة المالية –خطوات منهجية–**"، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005.

46- مُحَّد مطر، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض– الإفصاح**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

47- مُحَّد مطر، "**مبادئ المحاسبة المالية– الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف بها والقياس والإفصاح**"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

48- مُحَّد مطر، موسى السويطي، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس– العرض– الإفصاح**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

49- مُحَّد يوسف حفناوي، "**نظم المعلومات المحاسبية**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.

50- مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

51- مؤيد الفضل، عبد النصر نور، "**المحاسبة الإدارية**"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

52- نصر الدين عيساوي، "**المحاسبة المالية المعمقة 2– دروس مرفقة بتطبيقات وتمارين محلولة–**"، مؤسسة نوميد غراف للنشر والإشهار، قسنطينة، الجزائر، 2017.

53- هادي رضا الصفار، "**مبادىء المحاسبة المالية–القياس والإعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية**"، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

54- وابل بن علي الوابل، "**أسس المحاسبة**"، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية، 2001.

55- وليد ناجي الحيالي، "**أصول المحاسبة المالية**"، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007.

56- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبة**"، منشورات الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007.

57- وليد ناجي الحيالي، يوسف الأسدي، " **عرض كتاب النظرية المحاسبية**"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2008.

58- ياسمينة عمامرة، "**المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي –نظري تطبيقي–**"، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، 2019.

59- يوسف مُحَمَّد جربوع، سالم عبد الله حلس، "**تأثير إستخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الدراسة– دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين–**"، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، (دون سنة نشر).

II. الأطروحات والرسائل

أ– الأطروحات

1- آيت مُحَمَّد مراد، "**ضرورة تكييف بيئة الممحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010–2013**"، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2014.

2- حمزة العرابي، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية– متطلبات التوافق والتطبيق–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمُحَمَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013.

3- سي مُحَمَّد لخضر، "**أسس وقواعد التقييم المحاسبي–دراسة تحليلية نقدية–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017.

4- عبد الحليم سعيدي، "**محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي– دراسة عينة من المؤسسات–**"، أطروحة دكتوراه في الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

5- عبد الكريم منصور بن عوف، "**أثر تكنولوجيا الإعلام والإتصال على النظام المحاسبي– دراسة حالة النظام المحاسبي المالي–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010.

6- عفراء ميهوب زحلوط، "**تأثير عوامل بيئة الإستثمار على التباين في الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية– عينة من الشركات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية العربية–**"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، 2014.

7- فيصل مُحَمَّد مايده، "**تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة– دراسة حالة عينة من المؤسسات–**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة مُحَمَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.

8- فتيحة صافو، "**أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016.

ب– الرسائل

1- السعيدي عياد، "**أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرار التمويل في المؤسسة الإقتصادية– دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والصنابير– سطيف**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.

2- بدرة بن تومي، " **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية-دراسة تطبيقية-**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2013.

3- بلال كيموش، "**التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (العلمة)**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011.

4- بلعيد وردة، "**مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين-**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.

5- بوعلام صالحي، "**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.

6- بونعجة سحنون،"**أهمية تطبيق محاسبة الأدوات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية-بالإشارة إلى حالة الجزائر-**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2011.

7- حامدي علي، "**أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011.

8- هاجر مزوار، "**تقييم إلتزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي-دراسة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية-**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014.

9- رولار كاسر لايقة، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الإستثمار-دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري-**"، رسالة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

10- سليم بن رحمون، "**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد- دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة-**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.

11- عبد المالك زين، "**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة مجمع صيدال-وحدة الحراش-**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أمُحَّد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.

12- لباس قلاب ذبيح، "**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية– دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي–**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011.

13- ماجد إسماعيل أبوحمام، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية–دراسة ميدانية–**"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

14- مُحَّد فؤاد هني، "**طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2013.

15- ناجي بن يحي،"**دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي– دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.

16- نبيل قليل، "**أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر–**"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012.

17- نوال صبايحي، "**الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS) وأثره على جودة المعلومة**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.

III– المجلات والملتقيات العلمية

أ– المجلات العلمية

1- أحمد قايد نور الدين، سعيدي عبد الحليم، "**مدى إلتزام المؤسسات في الجزائر لمتطلبات الإفصاح في السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات–**"، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 13، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015.

2- أمال أولاد قادة، عاشور كتوش، "**الإفصاح المحاسبي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الأول، العدد26، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، مارس 2016.

3- أمينة حفاضة، عباس فرحات، "**جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS– دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK**"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.

4- العيد عمامرة مُحَّد، عوادي مصطفي، صنهاجي هيبة، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الداخلي"**، مجلة العلوم الإدارية المالية، العدد 01 ، المجلد الأول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.

5- بالرقي تيجاني، **"القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم"**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد08، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2008.

6- جميل حسين الجار، علي خليل عقل، **"قياس أثر الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي– دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، العدد04، 2016.

7- حسن علي خشاومة، **"مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المساهمة المندمجة في الأردن معيار المحاسبة الدولي رقم 30"**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 7، الإمارات العربية المتحدة، 2005.

8- خضير مُحَّد علاوي، **"القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية بإستعمال مبدأ القيمة العادلة بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية"**، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد06، 2014.

9- رشا حمادة، **"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية–"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد02، 2009.

10- سلمى يوسف، خين مُحَّد، هلال يوسف صالح، **"إنعكاسات التجارة الإلكترونية على النشر الإلكتروني للتقارير المالية"**، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد17، العدد01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

11- سيد عبد الرحمان عباس بله، **"دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"**، مجلة العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012.

12- عاشور كتوش، **"متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (Ias–Ifrs) في الجزائر"**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد06، جامعة شلف، الجزائر، 2009.

13- عاشور كتوش، عبد القادر بكيحل، **"المعايير المحاسبية الدولية (Ias–Ifrs)بين مزايا وصعوبات التطبيق –دراسة حالة الجزائر–"**، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد15، جامعة الشلف، الجزائر، جانفي 2016.

14-عبد الكريم محمود مُحَّد، **"جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014.

15- عصام العريد، يوسف قرطالي، " **أثر الإفصاح الإلكتروني على منفعة المعلومات المحاسبية–دراسة ميدانية على الشركات الموزعة في الأسواق العربية للأوراق المالية–**"، مجلة البحث، المجلد38، العدد34، جامعة البعث، سوريا، 2016.

16- علي سماي، خلف الله بن يوسف، "**تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية– دراسة إستطلاعية على بعض المؤسسات خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014**"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد09، العدد02، جامعة غرداية، الجزائر، 2016.

17- عمار بن عيشى، "**معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية– دراسة حالة ولاية بسكرة–**"، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.

18- عناني عبد الله، "**دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**"، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد07، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2017.

19- غنية بن حركو، "**النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة–**"، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 01، العدد 04، جوان 2017.

20- فارس بن يدر، هشام شلغام، طيب مداني، "**واقع الإلتزامات بمتطلبات الإفصاح في السياسات المحاسبية في الجزائر–دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر–**"، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، العدد02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

21- فيصل مُحَّد مايده، جمال خنشور، "**قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (scf)– دراسة تحليلية–**"، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 14، العدد23، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

22- مُحَّد الأمين مصباحي، "**حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**"، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد10، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

23- مُحَّد معتصم إبراهيم حمد،" **بدائل القياس المحاسبي ودورهما في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**"، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 1، العدد16، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

24- مداحي عثمان، "**أهداف القوائم المالية**"، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد07، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2012.

25- مريم طبني، عزيزة بن يسمينة، "**دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في تفعيل بورصة الجزائر**"، مجلة تاريخ العلوم، العدد07، جامعة الجلفة، الجزائر، 2017.

26- هشام دغموم، "**أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة (Ias–Ifrs) في دعم وإرساء مبادىء حوكمة الشركات في الجزائر–دراسة ميدانية إستقصائية–**"، مجلة جديد الإقتصاد، العدد10، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2015.

27- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **"تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي– دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين–حالة الجزائر2015–"**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

ب– الملتقيات العلمية

1- أبجري سفيان، آيت مُحَّد مراد، **" النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر –تحديات وأهداف–"**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14-15 أكتوبر 2009.

2- أسامة عمامرة، حدة فروحات، **"القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي–عرض تحليلي لتجربة دولة الصين–"**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

3- بن نابي حسن، **" لغة Xbrl كأداة للإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات"**، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، يوم 19 أفريل 2018.

4- جمال لعمارة، حدة رايس، **"تحديات السوق المالي الإسلامي"**، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات-دراسة حالة الجزائر والدول النامية- ، جامعة بسكرة، يومي21-22 نوفمبر 2006.

5- حاج قويدر قورين، **"أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية"**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

6- حسين بن طاهر، بوطلاعة مُحَّد، **"دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات الجزائرية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة يومي 06-07 ماي 2012.

7- رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، العرابي حمزة، **"مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق- ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010.

8- زين عبد المالك، بلول مُحَّد الصالح، **"دور لغة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني Xbrl في تحسين جودة المعلومات المالية"**، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، يوم 19 أفريل 2018.

9- زين منصوري، **"متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق- ، المركز الجامعي الوادي يومي 17-18 جانفي 2010.

10- سفيان نقمازي، رحمة بلهادف، **"واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق والرهانات-"**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية (Ias-Ifrs)، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي13-14جانفي 2013.

11- علي عزوز، متناوي مُحَّد، **"متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

12- كمال رزيق، هرارشي طارق، رابحي مختال، **"النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسات وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات"**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

13- لحضر أوصيف، يحي سعيدي، **"أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق- ، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

14- مُحَّد الهادي ضيف الله، ليزة هشام، **"قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم"**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

15- مُحَّد طرشي، إيمان يخلف، **"لغة Xbrl كأداة للإفصاح الإلكتروني"**، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، يوم 19 أفريل 2018.

16- مختار مسامح، **"النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق- ، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

17- مراد ناصر، **"النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني-دراسة مقارنة-"**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

18- مريم صيد، فايزة بوشناف، "**الحوكمة والمسؤولية الإجتماعية للشركات**"، الملتقى الوطني حول: الحوكمة في المؤسسات المالية الجزائرية واقع وآفاق، جامعة مُحَمَّد الشريف مساعدية، سوق أهراس، يومي 28-29 نوفمبر 2017.

19- مسعود درواسي، ضيف الله مُحَمَّد الهادي، مُحَمَّد قوادري، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

20- منال قدوري، قشار فتيحة، "**أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق الخارجي**"، الملتقى العلمي الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، يوم 19 أفريل 2018.

21- نوال صبايحي ، "**أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي

21- نوال لعموري، هوام جمعة، "**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**"، الملتقى الوطني حول: الحوكمة في المؤسسات المالية الجزائرية واقع وآفاق، جامعة مُحَمَّد الشريف مساعدية، سوق أهراس، يومي 28-29 نوفمبر 2017.

22- نور الدين مزياني، قروم مُحَمَّد الصالح، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مقومات ومتطلبات التطبيق**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب-تطبيقات وآفاق-، المركز الجامعي الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

23- هواري معراج، حديدي آدم، "**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

IV- القوانين والمراسيم

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد: 74.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد: 19.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، **المتضمن كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي**، العدد: 27.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 09-110،الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009، **المحدد لشروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي**، العدد:21.

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 25 مارس 2009، **المتضمن شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية**، العدد:19.

6- المقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**.

7- المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 نوفمبر2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**.

8- المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I- Les ouvrages

1- Ahmed Riahi Belkaoui, **Accounting (fort worth the Dryden press),**3 nd edition, 1993.

2- Alaoui Muhamedi Salahedine, El housny Youssef, **Introduction aux normes comptables internationals IAS- IFRS,** guide du professionnel et manuel de l étudiant, 1 ère édition, Imprimerie L' maarif aljadida , Rabat, Maroc , 2014.

3- Audit Committee Institute France, **Comprendre les IFRS**. Kpmg, Fr, novembre, 2013.

4- Bernard Ensault, Christon Horreau, **Comptabilité financière,** 3 éme édition, presse universitaire , 2001.

5- Jeans François des robert et autes, **Normes IFRS et PME**, édition Dunod, Paris,2004.

6- Kaplan .R, Saccuzzo , **Psychological testing – principles – applications and lessons**, 3 rd edition, book cal, famio,1993.

7- Kpmg, **IFRS 15- Revenue le top est donné**, First impressions, édition 2016 IFRS.

8- Pascal Barento, **Normes IAS-IFRS- application aux états financiers**, 2 eme édition, dunod, Paris, France, 2006.

9- Stéphan Brun, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS-IFRS**, 3 eme édition , guralino éditeur, 2006.

10- Veronlca poole, **guide de référence sur les IFRS**, documents et services créatifs, delloite , Montréal, Canada.

II- Thèses et Mémoires

1- Asma Bensabeur –Slimane , **Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'application du SCF**, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur des sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen , 2016.

2- Samir Merouani, **Le projet du nouveau système comptable Algérien , Anticiper et préparer le passage**, Mémoire de magistère en science de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger,2007.

III- Magazines et séminaires

A- Magazines

1- Abdelkrim Chachoua, **Le système Comptable et Financier Algérien un état des lieux et perspectives**, Finance and Business Economies Review, Vol 02, N : 01, Centre universitaire Abdelhafid Boussouf, Mila, 2018.

2- Boufeldja Kalloum, **L'APPLICATION DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER**,AL-Bashaer Economic Journal, N :06 ,Université de Béchar, 2016.

3- Chunhui, Kin luo, Choon L. Sir et al, **The impact of XBRL adoption in PR China** , Decision support sustens, vol 59, march2014.

4- Islam Khelifa, Nesrine Boudour, **Le SCF et la qualité de l'information financière Etat des lieux et perspectives**, Le Manager, N :07, Ecole Supérieure de Gestion et Commerce International de Koléa, 2018.

5- Mahmoud Kebieche, Nabile Bouakrif, **L'impact de l'application du système comptables financier SCF sur la présentation de L'information financière**, Revue Namaa Pour l'économie et le commerce,Vol.01, N :01, 2017.

6- Mohamed Said Saidani, **La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation**, revue el wahat pour les recherches et les etudes, vol 09, n: 01, université de ghardaia, 2016.

7- Mustapha Boubakeur, **l'impact des normes internationales de divulgation financiére sur le renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**, Algerian Business Performance Review, n:09, Université d'Ouargla, 2016.

8- Ourida Bentaleb-Haddadou, Hamza Fekir, **Le contrôle de gestion par les résultats financière de entreprise, Etude monographique de l'entreprise Hydro –Projet- Ouest,** Revue Algérienne D'Economie de gestion, Vol.12,N :01,Université Oran 2 Mohamed Ben Ahmed,2019.

9- Samia Selhami, Abdelatif Kerzabi, **La problématique de la juste valeur : débat théorique et conceptuel**, revue economie et managment, N :16, Université de Tlemcen, 2016.

10- Zakaria Demdoum, Tarek Sadraoui, Hakim Berradia, **La contribution des pratiques du conservatisme comptable à lamélioration de la qualité des états financiers dans lenvironnement algérien**, Roa Iktissadia Review, vol 10, n: 02, université el Oued, 2020.

B- séminaires

1- Abdelhamid Berrehouma, Yahia Saidi, **Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier & Comptable Algérien**, Séminaire international « Le nouveau système comptable financier selon les normes

comptables internationales – Expérimentations, des applications et perspectives », Centre Universitaire d'El Oued, 17-18 janvier 2010.
2- Abirat Mokadam, Yahia Djekidel, **L'adoption des normes comptables internationales : une évolution majeure du référentiel comptable en Europe et en Algérie**, Séminaire international « Le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales – Expérimentations, des applications et perspectives », Centre Universitaire d'El Oued, 17-18 janvier 2010.
3- Soufiene Ben Belkacem, **Les contrats de location- financement : Une évolution majeure instituée par les normes (IAS-IFRS)**, Seminaire international sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Université Mouloud Maamri, Tizi Ouzou, 20-21 mai 2008.
4- Yves Ben Hein, Lionel Escaffre, **Evaluation a la juste valeur , Un nouveau modèle comptable**, 20 eme Congres de L'AFC, May 1999.

VI- Autres

1- Catherine Tremblay, Richard M . Wise, **Juste valeur des immobilisations**.
2- Organisation for economic co-operation and developlent, **Using the OECED principles of corporat governance a board room perspective**, Paris, 2008.
3- The Institute of Internal Auditors, **The lessons that lie beneath**, ton at the top, USA, February, 2002.

ثالثا: المواقع الالكترونية

1- http://cn-onec.dz/images/NAA-230-%20501-530-%20540.pdf.

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الإستبيان

جامعة حسيبة بن بوعلي– شلف–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الإستبيان

في إطار تحضير أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان " **متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي– دراسة حالة –**"، ونظرا لأهمية رأيكم في مجال المحاسبة عامة ومجال القياس والإفصاح في القوائم المالية خاصة، يسعدني سيدي، سيدتي، إختياركم ضمن عينة الدراسة لإثراء هذا الموضوع، ومن أجل هذا فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة عن أسئلة الإستبانة بدقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الإستبيان ، ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا .

الطالب: موزارين عبد المجيد **المشرف**: د. بربري محمد أمين

البريد الإلكتروني: mouzarineabdelmadjid13@gmail.com

القسم الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

1– الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2– العمر:

أقل من 30 سنة ☐ ما بين 30 – 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

3– المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ أخرى ☐

4– التخصص الأكاديمي:

محاسبة ☐ تدقيق ☐ مالية ☐ إدارة الأعمال ☐ أخرى ☐

5- الوظيفة الحالية:

محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ مدقق داخلي ☐

محاسب لدى مؤسسة إقتصادية ☐ مدير مالي ☐ أستاذ جامعي متخصص في المحاسبة ☐

6- الخبرة المهنية:

أقل من 10 سنوات ☐ ما بين 10 – 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

القسم الثاني (الإستبيان) : **ملاحظة: ضع العلامة (X) في الخانة المناسبة**

. المحور الأول (المتغير المستقل): متطلبات تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

البعد الأول: متطلبات قانونية وجبائية

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعديل النصوص القانونية الجبائية حسب ما يتوافق مع الممارسات المحاسبية في الجزائر					
02	تعديل النصوص القانونية التجارية حتى تصبح أكثر توافقا مع محتوى النظام المحاسبي الجزائري					
03	إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر					
04	إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في الجزائر وفق ما يتوافق مع المستجدات المحاسبية الدولية					
05	تحيين االقوانين المنظمة للسوق المالي الجزائري لجعله أكثر توافقا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية.					
06	إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الإلكتروني في الجزائر					

البعد الثاني: متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية الجديدة أو الملغاة .					
02	العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية مناسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية					
03	تفعيل دور المنظمات والهيئات المحاسبية من أجل الرفع من جودة العمل المحاسبي في الجزائر					
04	التوجه نحو إستخدام التدقيق المحاسبي الإلكتروني لمواكبة التطورات التكنولوجية في العمل المحاسبي					

05	تفعيل الأدوار الإستشارية والرقابية لوظيفة التدقيق الداخلي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات					
06	رفع مستوى التنسيق والتكامل بين مهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي					

البعد الثالث: متطلبات إقتصادية ومالية

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تنشيط السوق المالي لجعلة أكثر توافقا مع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي					
02	تنظيم سوق سعر الصرف لما له من تأثيرات على العمليات المحاسبية التي تتم مع المتعاملين الإقتصاديين الأجانب					
03	توفير نظام معلومات خاص بأسعار كل المنتوجات قصد التحكم في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.					
04	فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتوحيدها مع معايير المحاسبة الدولية .					
05	تشجيع المؤسسات العائلية على تحويل طبيعتها إلى شركات ذات أسهم ومسكها لمحاسبة مالية					
06	تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مسك محاسبة مالية عوض المحاسبة المبسطة					

البعد الرابع: متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	توفير البيئة التكنولوجية اللازمة في المؤسسات لمواكبة التطورات الطارئة في العمل المحاسبي					
02	العمل على زيادة التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية لمزج المعرفة العلمية الأكاديمية بالخبرة المهنية					
03	ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية والتعليمية لمتطلبات وتطورات العمل					

	المحاسبي					
04	العمل على تكوين خبراء في مختلف القطاعات لإستشارتهم في عمليات التقييم المحاسبي					
05	تنظيم مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية وندوا للمساهمة في تحسين جودة العمل المحاسبي في الجزائر					

المحور الثاني (المتغير التابع الأول): جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IAS/IFRSالمتعلقة بالقياس المحاسبي					
02	تتبع المؤسسة سياسات وطرق موحدة في عملية القياس المحاسبية لتعزيز مصداقية القوائم المالية					
03	تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند قياس عناصر القوائم المالية					
04	تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لضمان موضوعية المعلومات المحاسبية					
05	تتفادى المؤسسة إستخدام طريقة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي نظرا لتعدد وتعقد مداخلها					
06	تستخدم المؤسسة تقنيات المحاسبة التحليلية في قياس بعض عناصر القوائم المالية					
07	تستعين المؤسسة بخبراء ومختصين أثناء قياس مختلف عناصر القوائم المالية					
08	تمنح الإستقلالية التامة للمحاسب عند قيامه بعملية القياس المحاسبية					
09	يتعرض المحاسب لضغوطات أثناء قياسه بعض عناصر القوائم المالية بسبب تضارب المصالح بين مختلف الأطراف					
10	تفرض المتطلبات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية ضغوطا إضافية على المحاسب أثناء قياسه لعناصر القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية					
11	يؤثر الإختلاف الموجود بين النتيجتين المحاسبية والجبائية على وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة					

المحور الثالث (المتغير التابع الثاني): جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	توفر المؤسسة نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي					
02	تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بخلوها من التحيز لنتائج محددة مسبقا					
03	تلتزم المؤسسة بإحترام التاريخ المحدد للإفصاح في القوائم المالية المنصوص عليه في النصوص القانونية					
04	تتوسع المؤسسة في عملية الإفصاح المحاسبي من خلال إصدار قوائم مرحلية (شهرية، فصلية،...إلخ)					
05	تستخدم المؤسسة لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في عملية الإفصاح المحاسبي					
06	تضمن المؤسسة للمساهمين معاملة متساوية فيما يخص توقيت الحصول على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية					
07	تدخل المؤسسة تعديلات دورية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها حسب متطلبات مستخدمي القوائم المالية					
08	يشرف مجلس الإدارة على رقابة كل ما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة					
09	تفصح المؤسسة عن مدى إعتمادها على الخبراء والمختصين في إستشارتهم في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية					
10	تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بجودة التدقيق الجبائي الذي تفرضة إدارة الضرائب على المؤسسات					
11	تستفيد المؤسسة من إمتيازات جبائية للمؤسسات المتوسعة في الإفصاح المحاسبي					
12	تراعي المؤسسة تكلفة الإفصاح المحاسبي حتى لاتكون تكلفة المعلومة المحاسبية أكبر من منفعتها					
13	تفصح المؤسسة عن مدى تحملها لتكاليف المسؤولية الإجتماعية لها					

قائمة الملاحق:

الملحق رقم02: قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

الرقم	إسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
01	عبد القادر عيادي	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الشلف
02	بن يوسف خلف الله	أستاذ محاضر – أ–	المركز الجامعي – آفلو–
03	مكيوي لمريني سمية	أستاذة محاضرة – أ–	جامعة تلمسان
04	بوهرين فتيحة	أستاذة محاضرة – أ–	جامعة قسنطينة 3

الملحق رقم03: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V23

مخرجات تخص النتائج الوصفية

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	139	68,8	68,8	68,8
	أنثى	63	31,2	31,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	66	32,7	32,7	32,7
	سنة 40 من وأقل سنة 30 من أكثر	109	54,0	54,0	86,6
	سنة 40 من أكثر	27	13,4	13,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

العلمي المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	23	11,4	11,4	11,4
	ماستر	75	37,1	37,1	48,5
	ماجيستير	7	3,5	3,5	52,0
	دكتوراه	88	43,6	43,6	95,5
	أخرى	9	4,5	4,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

الأكاديمي التخصص

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	115	56,9	56,9	56,9
	تدقيق	32	15,8	15,8	72,8
	مالية	38	18,8	18,8	91,6
	الأعمال إدارة	7	3,5	3,5	95,0
	أخرى	10	5,0	5,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

الحالية الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معتمد محاسب	18	8,9	8,9	8,9
	حسابات محافظ	19	9,4	9,4	18,3
	محاسب خبير	9	4,5	4,5	22,8
	إقتصادية مؤسسة في محاسب	59	29,2	29,2	52,0
	إقتصادية مؤسسة في داخلي مدقق	11	5,4	5,4	57,4
	إقتصادية مؤسسة في مالي مدير	8	4,0	4,0	61,4
	المحاسبة في مختص جامعي أستاذ	78	38,6	38,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 10 من أقل	134	66,3	66,3	66,3
	سنة 20 من وأقل سنوات 10 من أكثر	53	26,2	26,2	92,6
	سنة 20 من أكثر	15	7,4	7,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

البعد الأول: متطلبات قانونية وجبائية

تعديل النصوص القانونية الجبائية حسب ما يتوافق مع الممارسات المحاسبية في الجزائر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	2,5	2,5	2,5
	موافق غير	24	11,9	11,9	14,4
	محايد	11	5,4	5,4	19,8
	موافق	111	55,0	55,0	74,8
	بشدة موافق	51	25,2	25,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تعديل النصوص القانونية التجارية حتى تصبح أكثر توافقا مع محتوى النظام المحاسبي الجزائري

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	1,0	1,0	1,0
	موافق غير	13	6,4	6,4	7,4
	محايد	23	11,4	11,4	18,8
	موافق	113	55,9	55,9	74,8

	بشدة موافق	51	25,2	25,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبية في الجزائر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	2,0	2,0	2,0
	موافق غير	4	2,0	2,0	4,0
	محايد	15	7,4	7,4	11,4
	موافق	99	49,0	49,0	60,4
	بشدة موافق	80	39,6	39,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في الجزائر وفق ما يتوافق مع المستجدات المحاسبية الدولية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	1,0	1,0	1,0
	موافق غير	7	3,5	3,5	4,5
	محايد	20	9,9	9,9	14,4
	موافق	91	45,0	45,0	59,4
	بشدة موافق	82	40,6	40,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تحيين االقوانين المنظمة للسوق المالي الجزائري لجعله أكثر توافقا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	3	1,5	1,5	3,0
	محايد	25	12,4	12,4	15,3
	موافق	89	44,1	44,1	59,4
	بشدة موافق	82	40,6	40,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الإلكتروني في الجزائر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	2,5	2,5	2,5
	موافق غير	6	3,0	3,0	5,4
	محايد	20	9,9	9,9	15,3

	موافق	87	43,1	43,1	58,4
	بشدة موافق	84	41,6	41,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

البعد الثاني: متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

تحيين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية الجديدة أو الملغاة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	2,0	2,0	2,0
	موافق غير	14	6,9	6,9	8,9
	محايد	18	8,9	8,9	17,8
	موافق	87	43,1	43,1	60,9
	بشدة موافق	79	39,1	39,1	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية مناسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	2,0	2,0	2,0
	موافق غير	18	8,9	8,9	10,9
	محايد	18	8,9	8,9	19,8
	موافق	88	43,6	43,6	63,4
	بشدة موافق	74	36,6	36,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تفعيل دور المنظمات والهيئات المحاسبية من أجل الرفع من جودة العمل المحاسبي في الجزائر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	5	2,5	2,5	4,0
	محايد	4	2,0	2,0	5,9
	موافق	98	48,5	48,5	54,5
	بشدة موافق	92	45,5	45,5	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

التوجه نحو إستخدام التدقيق المحاسبي الإلكتروني لمواكبة التطورات التكنولوجية في العمل المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	بشدة موافق غير	7	3,5	3,5	3,5
	موافق غير	9	4,5	4,5	7,9
	محايد	18	8,9	8,9	16,8
	موافق	84	41,6	41,6	58,4
	بشدة موافق	84	41,6	41,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تفعيل الأدوار الإستشارية والرقابية لوظيفة التدقيق الداخلي على الممارسات المحاسبية في المؤسسات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	5	2,5	2,5	4,0
	محايد	12	5,9	5,9	9,9
	موافق	109	54,0	54,0	63,9
	بشدة موافق	73	36,1	36,1	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

رفع مستوى التنسيق والتكامل بين مهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	8	4,0	4,0	5,4
	محايد	14	6,9	6,9	12,4
	موافق	95	47,0	47,0	59,4
	بشدة موافق	82	40,6	40,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

البعد الثالث: متطلبات إقتصادية ومالية

تنشيط السوق المالي لجعلة أكثر توافقا مع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	9	4,5	4,5	5,9
	محايد	21	10,4	10,4	16,3
	موافق	106	52,5	52,5	68,8
	بشدة موافق	63	31,2	31,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تنظيم سوق سعر الصرف لما له من تأثيرات على العمليات المحاسبية التي تتم مع المتعاملين الإقتصاديين الأجانب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	2,0	2,0	2,0
	موافق غير	7	3,5	3,5	5,4
	محايد	26	12,9	12,9	18,3
	موافق	80	39,6	39,6	57,9
	بشدة موافق	85	42,1	42,1	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

توفير نظام معلومات خاص بأسعار كل المنتوجات قصد التحكم في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	13	6,4	6,4	7,9
	محايد	25	12,4	12,4	20,3
	موافق	83	41,1	41,1	61,4
	بشدة موافق	78	38,6	38,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

فتح المجال أمام المستثمرين الأجانب في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي لتحسين جودة الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتوحيدها مع معايير المحاسبة الدولية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	4,0	4,0	4,0
	موافق غير	27	13,4	13,4	17,3
	محايد	40	19,8	19,8	37,1
	موافق	82	40,6	40,6	77,7
	بشدة موافق	45	22,3	22,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تشجيع المؤسسات العائلية على تحويل طبيعتها إلى شركات ذات أسهم ومسكها للمحاسبة المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	3,0	3,0	3,0
	موافق غير	19	9,4	9,4	12,4
	محايد	32	15,8	15,8	28,2
	موافق	98	48,5	48,5	76,7
	بشدة موافق	47	23,3	23,3	100,0

	Total	202	100,0	100,0	

تشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مسك المحاسبة المالية عوض المحاسبة المبسطة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	3,0	3,0	3,0
	موافق غير	25	12,4	12,4	15,3
	محايد	25	12,4	12,4	27,7
	موافق	95	47,0	47,0	74,8
	بشدة موافق	51	25,2	25,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

البعد الرابع: متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية

توفير البيئة التكنولوجية اللازمة في المؤسسات لمواكبة التطورات الطارئة في العمل المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	,5	,5	,5
	موافق غير	2	1,0	1,0	1,5
	محايد	16	7,9	7,9	9,4
	موافق	111	55,0	55,0	64,4
	بشدة موافق	72	35,6	35,6	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

العمل على زيادة التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية لمزج المعرفة العلمية الأكاديمية بالخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	11	5,4	5,4	5,4
	موافق	71	35,1	35,1	40,6
	بشدة موافق	120	59,4	59,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية والتعليمية لمتطلبات وتطورات العمل المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	6	3,0	3,0	3,0
	محايد	6	3,0	3,0	5,9
	موافق	62	30,7	30,7	36,6
	بشدة موافق	128	63,4	63,4	100,0

	Total	202	100,0	100,0	

العمل على تكوين خبراء في مختلف القطاعات لاستشارتهم في عمليات التقييم المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	2,5	2,5	2,5
	موافق غير	5	2,5	2,5	5,0
	محايد	6	3,0	3,0	7,9
	موافق	95	47,0	47,0	55,0
	بشدة موافق	91	45,0	45,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تنظيم مؤتمرات وملتقيات وأيام دراسية وندوات علمية ومهنية للمساهمة في تحسين جودة العمل المحاسبي في الجزائر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	,5	,5	,5
	موافق غير	2	1,0	1,0	1,5
	محايد	14	6,9	6,9	8,4
	موافق	84	41,6	41,6	50,0
	بشدة موافق	101	50,0	50,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

المحور الثاني (المتغير التابع الأول): جودة القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IAS/IFRS متعلقة بالقياس المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	13	6,4	6,4	6,4
	موافق غير	33	16,3	16,3	22,8
	محايد	55	27,2	27,2	50,0
	موافق	93	46,0	46,0	96,0
	بشدة موافق	8	4,0	4,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تتبع المؤسسة سياسات وطرق موحدة في عملية القياس المحاسبية لتعزيز مصداقية القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	11	5,4	5,4	5,4
	موافق غير	42	20,8	20,8	26,2

	محايد	38	18,8	18,8	45,0
	موافق	89	44,1	44,1	89,1
	بشدة موافق	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند قياس عناصر القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	3,0	3,0	3,0
	موافق غير	23	11,4	11,4	14,4
	محايد	23	11,4	11,4	25,7
	موافق	128	63,4	63,4	89,1
	بشدة موافق	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تعتمد المؤسسة على طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لضمان موضوعية المعلومات المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	4,0	4,0	4,0
	موافق غير	33	16,3	16,3	20,3
	محايد	34	16,8	16,8	37,1
	موافق	96	47,5	47,5	84,7
	بشدة موافق	31	15,3	15,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تتفادى المؤسسة إستخدام طريقة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي نظرا لتعدد وتعقد مداخلها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	13	6,4	6,4	6,4
	موافق غير	21	10,4	10,4	16,8
	محايد	68	33,7	33,7	50,5
	موافق	80	39,6	39,6	90,1
	بشدة موافق	20	9,9	9,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تستخدم المؤسسة تقنيات المحاسبة التحليلية في قياس بعض عناصر القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	10	5,0	5,0	5,0

	موافق غير	40	19,8	19,8	24,8
	محايد	36	17,8	17,8	42,6
	موافق	96	47,5	47,5	90,1
	بشدة موافق	20	9,9	9,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تستعين المؤسسة بخبراء ومختصين أثناء قياس مختلف عناصر القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	14	6,9	6,9	6,9
	موافق غير	45	22,3	22,3	29,2
	محايد	35	17,3	17,3	46,5
	موافق	89	44,1	44,1	90,6
	بشدة موافق	19	9,4	9,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تمنح الإستقلالية التامة للمحاسب عند قيامه بعملية القياس المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	16	7,9	7,9	7,9
	موافق غير	43	21,3	21,3	29,2
	محايد	36	17,8	17,8	47,0
	موافق	75	37,1	37,1	84,2
	بشدة موافق	32	15,8	15,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

يتعرض المحاسب لضغوطات أثناء قياسه بعض عناصر القوائم المالية بسبب تضارب المصالح بين مختلف الأطراف

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	10	5,0	5,0	5,0
	محايد	36	17,8	17,8	22,8
	موافق	105	52,0	52,0	74,8
	بشدة موافق	51	25,2	25,2	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تفرض المتطلبات المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية ضغوطا إضافية على المحاسب أثناء قياسه لعناصر القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	2,0	2,0	2,0

	موافق غير	14	6,9	6,9	8,9
	محايد	43	21,3	21,3	30,2
	موافق	108	53,5	53,5	83,7
	بشدة موافق	33	16,3	16,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

يؤثر الإختلاف الموجود بين النتيجتين المحاسبية والجبائية على وظيفة القياس المحاسبي في المؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	3,0	3,0	3,0
	موافق غير	29	14,4	14,4	17,3
	محايد	30	14,9	14,9	32,2
	موافق	95	47,0	47,0	79,2
	بشدة موافق	42	20,8	20,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

المحور الثالث (المتغير التابع الثاني): جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

توفر المؤسسة نظام معلومات محاسبي فعال يساهم في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	10	5,0	5,0	5,0
	موافق غير	36	17,8	17,8	22,8
	محايد	25	12,4	12,4	35,1
	موافق	96	47,5	47,5	82,7
	بشدة موافق	35	17,3	17,3	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بخلوها من التحيز لنتائج محددة مسبقا

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	15	7,4	7,4	7,4
	موافق غير	50	24,8	24,8	32,2
	محايد	64	31,7	31,7	63,9
	موافق	63	31,2	31,2	95,0
	بشدة موافق	10	5,0	5,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تلتزم المؤسسة بإحترام التاريخ المحدد للإفصاح في القوائم المالية المنصوص عليه في النصوص القانونية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	10	5,0	5,0	5,0
	موافق غير	21	10,4	10,4	15,3
	محايد	23	11,4	11,4	26,7
	موافق	116	57,4	57,4	84,2
	بشدة موافق	32	15,8	15,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تتوسع المؤسسة في عملية الإفصاح المحاسبي من خلال إصدار قوائم مرحلية (شهرية، فصلية،...إلخ)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	9	4,5	4,5	4,5
	موافق غير	35	17,3	17,3	21,8
	محايد	33	16,3	16,3	38,1
	موافق	98	48,5	48,5	86,6
	بشدة موافق	27	13,4	13,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تستخدم المؤسسة لغة تقارير الأعمال الموسعةXBRLفي عملية الإفصاح المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	21	10,4	10,4	10,4
	موافق غير	22	10,9	10,9	21,3
	محايد	109	54,0	54,0	75,2
	موافق	40	19,8	19,8	95,0
	بشدة موافق	10	5,0	5,0	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تضمن المؤسسة للمساهمين معاملة متساوية فيما يخص توقيت الحصول على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	9	4,5	4,5	4,5
	موافق غير	25	12,4	12,4	16,8
	محايد	57	28,2	28,2	45,0
	موافق	89	44,1	44,1	89,1
	بشدة موافق	22	10,9	10,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تدخل المؤسسة تعديلات دورية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها حسب متطلبات مستخدمي القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	9	4,5	4,5	4,5
	موافق غير	37	18,3	18,3	22,8
	محايد	59	29,2	29,2	52,0
	موافق	84	41,6	41,6	93,6
	بشدة موافق	13	6,4	6,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

يشرف مجلس الإدارة على رقابة كل ما يتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	3,5	3,5	3,5
	موافق غير	27	13,4	13,4	16,8
	محايد	37	18,3	18,3	35,1
	موافق	97	48,0	48,0	83,2
	بشدة موافق	34	16,8	16,8	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تفصح المؤسسة عن مدى إعتمادها على الخبراء والمختصين في إستشارتهم في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	17	8,4	8,4	8,4
	موافق غير	29	14,4	14,4	22,8
	محايد	47	23,3	23,3	46,0
	موافق	85	42,1	42,1	88,1
	بشدة موافق	24	11,9	11,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي بجودة التدقيق الجبائي الذي تفرضة إدارة الضرائب على المؤسسات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	4,0	4,0	4,0
	موافق غير	21	10,4	10,4	14,4
	محايد	24	11,9	11,9	26,2
	موافق	109	54,0	54,0	80,2
	بشدة موافق	40	19,8	19,8	100,0

	Total	202	100,0	100,0	

تستفيد المؤسسة من إمتيازات جبائية للمؤسسات المتوسعة في الإفصاح المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	22	10,9	10,9	10,9
	موافق غير	50	24,8	24,8	35,6
	محايد	63	31,2	31,2	66,8
	موافق	48	23,8	23,8	90,6
	بشدة موافق	19	9,4	9,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تراعي المؤسسة تكلفة الإفصاح المحاسبي حتى لاتكون تكلفة المعلومة المحاسبية أكبر من منفعتها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	1,5	1,5	1,5
	موافق غير	22	10,9	10,9	12,4
	محايد	65	32,2	32,2	44,6
	موافق	87	43,1	43,1	87,6
	بشدة موافق	25	12,4	12,4	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

تفصح المؤسسة عن مدى تحملها لتكاليف المسؤولية الإجتماعية لها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	22	10,9	10,9	10,9
	موافق غير	24	11,9	11,9	22,8
	محايد	63	31,2	31,2	54,0
	موافق	75	37,1	37,1	91,1
	بشدة موافق	18	8,9	8,9	100,0
	Total	202	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
الجنس	202	1	2	1,31	,464
العمر	202	1	3	1,81	,652
العلمي المؤهل	202	1	5	2,93	1,201
الأكاديمي التخصص	202	1	5	1,84	1,150
الحالية الوظيفة	202	1	7	4,79	2,075
المهنية الخبرة	202	1	3	1,41	,627

ما حسب الجبائية القانونية النصوص تعديل الجزائر في المحاسبية الممارسات مع يتوافق	202	1	5	3,89	,998
حتى التجارية القانونية النصوص تعديل النظام محتوى مع توافقا أكثر تصبح الجزائري المحاسبي	202	1	5	3,98	,846
لمهنة المنظمة القوانين في النظر إعادة الجزائر في المحاسبية	202	1	5	4,22	,826
للعمل المنظمة القوانين في النظر إعادة مع يتوافق ما وفق الجزائر في المحاسبي الدولية المحاسبية المستجدات	202	1	5	4,21	,832
المالي للسوق المنظمة االقوانين تحيين طبيعة مع توافقا أكثر لجعله الجزائري الجزائرية المؤسسات	202	1	5	4,21	,826
للعمل المنظمة القوانين في النظر إعادة الجزائر في الإلكتروني المحاسبي	202	1	5	4,18	,909
مستجدات مع المالي المحاسبي النظام تحيين الملغاة أو الجديدة الدولية المحاسبة معايير	202	1	5	4,10	,964
وطنية محاسبية معايير إعداد على العمل الجزائرية المحاسبية للبيئة مناسبة	202	1	5	4,04	,997
من المحاسبية والهيئات المنظمات دور تفعيل في المحاسبي العمل جودة من الرفع أجل الجزائر	202	1	5	4,34	,771
المحاسبي التدقيق إستخدام نحو التوجه في التكنولوجية التطورات لمواكبة الإلكتروني المحاسبي العمل	202	1	5	4,13	,991
لوظيفة والرقابية الإستشارية الأدوار تفعيل المحاسبية الممارسات على الداخلي التدقيق المؤسسات في	202	1	5	4,21	,783
مهنة بين والتكامل التنسيق مستوى رفع الداخلي التدقيق ووظيفة الخارجي التدقيق	202	1	5	4,21	,852
مع توافقا أكثر لجعلة المالي السوق تنشيط النظام تطبيق ظل في المحاسبية الممارسات المالي المحاسبي	202	1	5	4,07	,852
تأثيرات من له لما الصرف سعر سوق تنظيم مع تتم التي المحاسبية العمليات على الأجانب الإقتصاديين المتعاملين	202	1	5	4,16	,919
كل بأسعار خاص معلومات نظام توفير مختلف تسجيل في التحكم قصد المنتوجات الحقيقية الصورة وإعطاء المحاسبية العمليات للمؤسسة	202	1	5	4,09	,947

المؤسسات في الأجانب المجال فتح يؤدي ما وهذا الجزائرية، الإقتصادية وفق المحاسبية الممارسات جودة لتحسين المالي المحاسبي النظام	202	1	5	3,64	1,090
تحويل على العائلية المؤسسات تشجيع ومسكها أسهم ذات شركات إلى طبيعتها مالية لمحاسبة	202	1	5	3,80	,999
على والمتوسطة الصغيرة المؤسسات تشجيع المبسطة المحاسبة عوض مالية محاسبة مسك	202	1	5	3,79	1,049
في اللازمة التكنولوجية البيئة توفير في الطارئة التطورات لمواكبة المؤسسات المحاسبي العمل	202	1	5	4,24	,681
الجامعات بين التنسيق زيادة على العمل العلمية المعرفة لمزج الإقتصادية والمؤسسات المهنية بالخبرة الأكاديمية	202	3	5	4,54	,599
والتعليمية الأكاديمية البرامج مواكبة ضرورة المحاسبي العمل وتطورات لمتطلبات	202	2	5	4,54	,699
مختلف في خبراء تكوين على العمل التقييم عمليات في لإستشارتهم القطاعات المحاسبي	202	1	5	4,30	,847
دراسية وأيام وملتقيات مؤتمرات تنظيم تحسين في للمساهمة ومهنية علمية وندوات الجزائر في المحاسبي العمل جودة	202	1	5	4,40	,706
مع المالي المحاسبي النظام يتوافق المحاسبي بالقياس المتعلقة**IAS/IFRS**	202	1	5	3,25	,992
في موحدة وطرق سياسات المؤسسة تتبع مصداقية لتعزيز المحاسبية القياس عملية المالية القوائم	202	1	5	3,34	1,091
عند والحذر الحيطة بمبدأ المؤسسة تلتزم المالية القوائم عناصر قياس	202	1	5	3,68	,920
التاريخية التكلفة طريقة على المؤسسة تعتمد موضوعية لضمان المحاسبي للقياس كأساس المحاسبية المعلومات	202	1	5	3,54	1,061
القيمة طريقة إستخدام المؤسسة تتفادى لتعدد نظرا المحاسبي للقياس كأساس العادلة مداخلها وتعقد	202	1	5	3,36	1,014
التحليلية المحاسبة تقنيات المؤسسة تستخدم المالية القوائم عناصر بعض قياس في	202	1	5	3,38	1,064
قياس أثناء ومختصين بخبراء المؤسسة تستعين المالية القوائم عناصر مختلف	202	1	5	3,27	1,119
عند للمحاسب التامة الإستقلالية تمنح المحاسبية القياس بعملية قيامه	202	1	5	3,32	1,201

قياسه أثناء لضغوطات المحاسب يتعرض تضارب بسبب المالية القوائم عناصر بعض الأطراف مختلف بين المصالح	202	2	5	3,98	,794
لمستخدمي المتزايدة المتطلبات تفرض القوائم ر إضافية ضغوطا المالية القوائم الجزائرية المحاسبية البيئة ظل في المالية	202	1	5	3,75	,880
النتيجتين بين الموجود الإختلاف يؤثر القياس وظيفة على والجبائية المحاسبية المؤسسة في المحاسبي	202	1	5	3,68	1,050
فعال محاسبي معلومات نظام المؤسسة توفر المحاسبي الإفصاح جودة تحسين في يساهم	202	1	5	3,54	1,120
في عنها المفصح المحاسبية المعلومات تتميز لنتائج التحيز من بخلوها المالية القوائم مسبقا محددة	202	1	5	3,01	1,029
المحدد التاريخ بإحترام المؤسسة تلتزم عليه المنصوص المالية القوائم في للإفصاح القانونية النصوص في	202	1	5	3,69	1,021
المحاسبي الإفصاح عملية في المؤسسة تتوسع شهرية،) مرحلية قوائم إصدار خلال من (إلخ...فصلية،	202	1	5	3,49	1,066
الأعمال تقارير لغة المؤسسة تستخدم الإفصاح عملية فيXBRL الموسعة المحاسبي	202	1	5	2,98	,962
متساوية معاملة للمساهمين المؤسسة تضمن المعلومات على الحصول توقيت يخص فيما المالية القوائم في المنشورة المحاسبية	202	1	5	3,45	,992
على دورية تعديلات المؤسسة تدخل حسب عنها المفصح المحاسبية المعلومات المالية القوائم مستخدمي متطلبات	202	1	5	3,27	,982
ما كل رقابة على الإدارة مجلس يشرف للمؤسسة المالية القوائم في بالإفصاح يتعلق	202	1	5	3,61	1,027
على إعتمادها مدى عن المؤسسة تفصح تقييم في إستشارتهم في والمختصين الخبراء المالية القوائم عناصر مختلف	202	1	5	3,35	1,124
بجودة المحاسبي الإفصاح عملية تتأثر إدارة تفرضة الذي الجبائي التدقيق المؤسسات على الضرائب	202	1	5	3,75	1,016
جبائية إمتيازات من المؤسسة تستفيد المحاسبي الإفصاح في المتوسعة للمؤسسات	202	1	5	2,96	1,141
المحاسبي الإفصاح تكلفة المؤسسة تراعي أكبر المحاسبية المعلومة تكلفة لاتكون حتى منفعتها من	202	1	5	3,54	,898

لتكاليف تحملها مدى عن المؤسسة تفصح لها الإجتماعية المسؤولية	202	1	5	3,21	1,115
N valide (listwise)	202				

مخرجات تخص معامل التباث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,931	47

متطلبات قانونية وجبائية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,840	6

متطلبات متعلقة بتامحاسبة والتدقيق

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,829	6

متطلبات إقتصادية ومالية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,754	6

:متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,831	5

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,800	11

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,902	13

كل فقرات المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,918	23

مخرجات تخص صدق الإتساق الداخلي:

البعد الأول

فقرات البعد الأول من المحور الأول	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.696**	0.000
2	0.718**	0.000
3	0.786**	0.000
4	0.804**	0.000
5	0.720**	0.000
6	0.767**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

البعد الثاني

فقرات البعد الثاني من المحور الأول	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.728**	0.000
2	0.603**	0.000
3	0.766**	0.000
4	0.729**	0.000
5	0.823**	0.000
6	0.816**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

البعد الثالث:

فقرات البعد الثالث من المحور الأول	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.704**	0.000
2	0.683**	0.000
3	0.680**	0.000
4	0.549**	0.000
5	0.766**	0.000
6	0.667**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

البعد الرابع

فقرات البعد الرابع من المحور الأول	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.684**	0.000
2	0.834**	0.000
3	0.733**	0.000
4	0.851**	0.000
5	0.775**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

المحور الثاني

فقرات المحور الثاني	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.551**	0.000
2	0.569**	0.000
3	0.544**	0.000
4	0.666**	0.000
5	0.542**	0.000
6	0.709**	0.000
7	0.680**	0.000
8	0.560**	0.000
9	0.318**	0.000
10	0.627**	0.000
11	0.548**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

المحور الثالث

فقرات المحور الثالث	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	0.724**	0.000
2	0.709**	0.000
3	0.766**	0.000
4	0.682**	0.000
5	0.649**	0.000
6	0.730**	0.000
7	0.696**	0.000
8	0.670**	0.000
9	0.669**	0.000
10	0.557**	0.000
11	0.679**	0.000
12	0.614**	0.000
13	0.681**	0.000

**.La corrélation est significative au niveau 0.01 (bélatéral)

العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الأول:

Corrélations

		متطلبات قانونية	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	متطلبات اقتصادية مالية	متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي
متطلبات قانونية	Corrélation de Pearson	1	,707**	,556**	,430**	,176*
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,012
	N	202	202	202	202	202
متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	Corrélation de Pearson	,707**	1	,645**	,516**	,175*
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,013
	N	202	202	202	202	202
متطلبات اقتصادية مالية	Corrélation de Pearson	,556**	,645**	1	,552**	,282**
	Sig. (bilatérale)		,000		,000	,000
	N		202	202	202	202
متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	Corrélation de Pearson	,430**	,516**	,552**	1	,197**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,005
	N	202	202	202	202	202
جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي	Corrélation de Pearson	,176*	,175*	,282**	,197**	1
	Sig. (bilatérale)	,012	,013	,000	,005	
	N	202	202	202	202	202

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)

العلاقة الإرتباطية بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع الثاني:

Corrélations

		متطلبات قانونية	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	متطلبات اقتصادية مالية	متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي
متطلبات قانونية	Corrélation de Pearson	1	,707**	,556**	,430**	,336**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	202	202	202	202	202

متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	Corrélation de Pearson	,707**	1	,645**	,516**	,488**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	202	202	202	202	202
متطلبات اقتصادية مالية	Corrélation de Pearson	,556**	,645**	1	,552**	,478**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	202	202	202	202	202
متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	Corrélation de Pearson	,430**	,516**	,552**	1	,421**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	202	202	202	202	202
جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي	Corrélation de Pearson	,336**	,488**	,478**	,421**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	202	202	202	202	202

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

مخرجات خاصة بإختبارt لعية واحدة وإختبار الفرضيتين الأولى والثانية

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المتطلبات القانونية والجبائية	24,293	201	,000	1,11469	1,0242	1,2052
متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	25,299	201	,000	1,17327	1,0818	1,2647
متطلبات إقتصادية ومالية	20,057	201	,000	,92574	,8347	1,0168
متطلبات متعلقة بالمؤسسات والإمكانات المادية والبشرية	36,330	201	,000	1,40396	1,3278	1,4802
كل المحاور	31,603	201	,000	1,15441	1,0824	1,2264
المحور الثاني	12,130	201	,000	,50360	,4217	,5855
المحور الثالث	7,532	201	,000	,37395	,2761	,4719

مخرجات خاصة بالنموذج الأول والفرضية الرئيسية الثالثة

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,288[a]	,083	,065	,57071

a. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات قانونية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

b. **Variable dépendante** : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	5,819	4	1,455	4,467	,002[b]
	Résidu	64,166	197	,326		
	Total	69,985	201			

a. **Variable dépendante** : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

b. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات قانونية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,334	,351		6,649	,000
	متطلبات قانونية	,040	,089	,044	,451	,653
	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	-,050	,097	-,056	-,515	,607
	متطلبات اقتصادية مالية	,232	,086	,257	2,682	,008
	متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	,069	,091	,065	,763	,446

a. **Variable dépendante** : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

مخرجات بعد تحسين النموذج الأول:

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,282[a]	,079	,075	,56762

a. **Variable dépendante** : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

b. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات اقتصادية مالية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	5,546	1	5.546	17.213	,000[b]
	Résidu	64,439	200	,322		
	Total	69,985	201			

a. **Variable dépendante** : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

b. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات اقتصادية مالية ,

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,510	,243		10,331	,000
متطلبات اقتصادية مالية	,253	,061	,282	4,149	,000

a. Variable dépendante : جودة القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

مخرجات خاصة بالنموذج الثاني والفرضية الرئيسية الرابعة

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,553[a]	,306	,291	,59399

a. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات قانونية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

b. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	30,577	4	7,644	21,665	,000[b]
	Résidu	69,507	197	,353		
	Total	100,084	201			

a. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

b. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات قانونية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,430	,365		1,176	,241
	متطلبات قانونية	-,094	,093	-,087	-1,019	,309
	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	,336	,101	,314	3,320	,001
	متطلبات اقتصادية مالية	,248	,090	,231	2,763	,006
	متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	,217	,095	,169	2,290	,023

a. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

مخرجات بعد تحسين النموذج الثاني:

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,549[a]	,302	,291	,59405

a. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

c. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	30,210	3	10.070	28,535	,000[b]
	Résidu	69,874	198	,353		
	Total	100,084	201			

a. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي

b. **Valeurs prédites** : (**constantes**), متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية, متطلبات اقتصادية مالية , متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,347	,356		,975	,331
	متطلبات متعلقة بالمحاسبة والتدقيق	,282	,086	,263	3,277	,001
	متطلبات اقتصادية مالية	,234	,089	,217	2,635	,009
	متطلبات متعلقة بالامكانيات المادية والبشرية	,212	,094	,165	2,242	,026

a. **Variable dépendante** : جودة الافصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي