وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية
سوق أهراس

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسـم علوم التسيير

سنة :2023

مـذكّرة تخرج

مقدّمَة للحصول على شهادة الماستر

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية – دراسة إستطلاعية لعينة من المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية ومكاتب المحاسبة والتدقيق

الشعبة
علوم مالية و محاسبية
التّخصص
محاسبة وتدقيق

من إعداد :
حساينية آية و مهني ليندة

لجنة المناقشة:

الرئيس :	حاب الله الشريف	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق أهراس
المناقش :	بوقفة علاء الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق أهراس
المشرف :	بن العايش فاطمة	أستاذ محاضر ب	جامعة سوق أهراس

رقم :...../2023

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم تسليما

عن قوله صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل" رواه أحمد وأبو داوود والبخاري

نحمد الله عز وجل الذي وهبنا نعمة العلم ووفقنا في انجاز هذه المذكرة

نتوجه بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من:

– الاستاذة الفاضلة **بن العايش فاطمة** التي أشرفت على مذكرتنا وقامت بتوجيهنا وأكرمتنا بنصحها لإتمامها، أطال الله في عمرها وزادها علما وتقديرا

– أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ونخص بالذكر الاستاذ علاء بوقفة، الأستاذ صيد ماجد، الاستاذ ايمن فريد والاستاذة رقايقية فاطمة الزهراء كل الشكر والتقدير على مجهوداتهم المبذولة لدعمنا وتوجيهنا

– الاساتذة محكمي الاستبيان الكرام لما كانت لهم من نصح وتوجيه

– أعضاء لجنة المناقشة الكرام

– وكل من وجه لنا يد العون من قريب أو بعيد

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث

انتهت الحكاية رفعت قبعتي مودعة للسنين التي مضت

اهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

من قال في شأنهما الله عز وجل

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل أسمه بكل افتخار، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة، إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، إلى القلب الكبير إلى مدرستي الأولى في الحياة أبي (كمال) الغالي على قلبي أطال الله عمره

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حق الرعاية وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق تتبعتني خطوة خطوة في عملي إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي اعز ملاك على القلب والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إليهما اهدي هذا العمل المتواضع لكي ادخل على قلبهما شيئا من السعادة إلى من بها أكبر وعليها اعتمد إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي إلى من بوجودها اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معها معنى الحياة إلى كاتمة أسراري وعلاج همومي أختي الغالية "نسرين"

إلى أخي رفيق دربي إلى كاتم إسراري ومعالج همومي إلى أمنى وأماني وسندي وكتفي وصديقي الأول " وسيم"

إلى مدللتي ومحبوبتي وصاحبتي ووطني الصغير "أختي **رتاج** "

إلى الوجه المفعم بالبراءة "أخي الصغير رمزي"

إلى من كانت لي صديقة وأخت قبل كل شيء أستاذتي ومشرفتي" بن العايش فاطمة"

إلى كل شخص قريب أو بعيد دعمني ولو بكلمة اهدي ثمرة جهدي.

حساينية آية

الإهداء

قال الله تعالى (وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا) صدق الله العظيم.

يا شمسا أشرقت ولم تغب... وماءا أثلج صدري بعد طول التعب...

لن تكفي كلمات ولا حبر ولا أقلام الدنيا ... أن تصف شعوري وأنا أحمل قلمي...

لأهديكم ثمرة

جهدي... وأنتم تستحقون أن أهديكم.. ساعدي ويدي ...بل كل ما عندي ... إلى أغلى ما أملك.

والدي العزيز ووالدتي الكريمة ... إلى منبع

الحنان والعطاء .... إلى مدرسة التضحية والصبر ... إلى من غرست في روحي بذرة الحب ...

وسقتها ببح حنانها ... أمي الغالية ...

إلى من حثني من الصغر على الأخلاق ... العلم والصلاح ... إلى من تطلع دوما لنجاحي وراحتي

أمي. فكانت دعواتهم نورا أهتدي به طيلة مراحل دارستي

أهدي هذا العمل إلى شموع حياتي إخوتي

ايمان، أشرف، شيماء، رحمة، امينة

إلى كل العائلة

إلى كل الأصدقاء وأخص بالذكر (جيهان، فاطمة، صوفيا، دعاء، عبد الرزاق،

ايمن)

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحتي أهدي لهم ثمرة هذا العمل

مهني ليندة

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي و مدى تحقيقه للقياس و الإفصاح محاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الجزائرية الإقتصادية، و بغية الوصول إلى هدف الدراسة استخدمت استمارة إستبيان موزعة على المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية و مكاتب الخبراء بولايتي سوق أهراس و قالمة. حيث تم الاستعانة ببرنامج SPSS النسخة 25 في تحليل البيانات، من خلال اختبار فرضيات الدراسة باستخدام العديد من الأساليب و الاختبارات الإحصائية: مصفوفة الارتباط بيرسون، اختبار تحليل التباين الأحادي، اختبار t-test، اختبار الانحدار،...إلخ.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين "**تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF**" و "**القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية**"، إذ أن تطبيق متطلبات و قواعد النظام المحاسبي المالي سيحسن من طرق القياس والتقييم لبنود عناصر القوائم المالية، كذلك هذا التطبيق سيحقق مستوى من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المالية بكل موضوعية و موثوقية مما يحقق جودة بالقوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية.

لتوصي الدراسة أخيرا بضرورة تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأكثر جدية و صرامة لبلوغ مستوى جيد من القياس و الإفصاح المحاسبي وتحقيق الجودة بالقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: النظام محاسبي مالي، القياس محاسبي، الإفصاح محاسبي، الجودة، القوائم مالية.

Abstract :This study aimed to identify the reality of the application of the financial accounting system and the extent to which it achieves the measurement and accounting disclosure of financial statements in Algerian economic institutions. In order to achieve the objective of the study, a questionnaire was distributed to professionals from economic institutions and expert firms in the states of Souk Ahras and Guelma. The SPSS version 25 program was used in the data analysis, testing the study hypotheses using numerous methods and statistical tests: Pearson correlation matrix, one-way analysis of variance test, t-test, regression test, etc.

The study concluded that there is a strong correlation between "the application of the SCF financial accounting system" and "the accounting valuation and disclosures to be provided in the financial statements",

because the application of the requirements and rules of the financial accounting system will improve the methods of evaluation and the evaluation of the elements of the elements of the financial statements, as well as this application will make it possible to achieve a level of disclosure of financial accounting information with all objectivity and reliability, which achieves the quality in the financial statements of economic institutions.

Finally, the study recommends the need to more seriously and rigorously apply the rules of the financial accounting system in Algerian economic institutions in order to achieve a good level of measurement and accounting disclosure and to achieve the quality of financial statements. .

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

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
البسملة	I
شكر وتقدير	II
الإهداء	III-IV
قائمة الجداول	V-VIII
قائمة الأشكال	IX-X
قائمة الملاحق	X
قائمة المختصرات	X
المقدمة العامة	أ-ز
الفصل الأول:الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي	
تمهيد	3
المبحث الأول : مدخل إلى النظام المحاسبي المالي	4
المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي	4
الفرع الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه	4
الفرع الثاني : خصائص النظام الحاسبي المالي	5
المطلب الثاني :مميزات واهداف النظام المحاسبي المالي scf	5
الفرع الأول : مميزات النظام المحاسبي المالي scf	5
الفرع الثاني : أهداف النظام المحاسبي المالي	6
المطلب الثالث :تطبيق النظام المحاسبي المالي scf	7
الفرع الأول : أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية	7
الفرع الثاني :صعوبات ومشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي scf	8
المبحث الثاني : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	12
المطلب الأول : الإطار النظري للقوائم المالية	12
المطلب الثاني :الخصائص النوعية ومستخدمو القوائم المالية	15
المطلب الثالث : تقييم القوائم المالية	19
الفرع الأول : معايير الاعتراف و القياس بعناصر القوائم المالية	19

الفرع الثاني : تقييم بنود القوائم المالية	20
المبحث الثالث : المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	23
المطلب الاول : المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية	23
المطلب الثاني : المحتوى المعلوماتي لقائمة النتيجة	26
المطلب الثالث : المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة	29
المطلب الرابع : المحتوى المعلوماتي لقائمة لقائمة تغيير الأموال الخاصة والملحق	31
خلاصة الفصل الاول	37
الفصل الثاني :القياس و الافصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf	
تمهيد الفصل	38
المبحث الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي	39
المطلب الاول :ماهية القياس المحاسبي	40
المطلب الثاني :أساليب ومعايير القياس المحاسبي	41
المطلب الثالث :أسس القياس المحاسبي	43
المطلب الرابع :مشاكل القياس المحاسبي	43
المبحث الثاني : قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf	45
المطلب الأول : قياس عناصر قائمة الميزانية	45
المطلب الثاني : قياس عناصر قائمة النتيجة	64
المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة	70
المطلب الرابع : قياس التغيير في الأموال الخاصة	76
المبحث الثالث : الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf	78
المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول الإفصاح المحاسبي (جذور التاريخية- مفهوم –الأهمية – الأهداف)	78
المطلب الثاني :مقومات وأنواع الإفصاح المحاسبي	82
المطلب الثالث :أساليب والعوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	85
المطلب الرابع : معوقات الإلتزام بالإفصاح المحاسبي	88
خلاصة الفصل الثاني	90

الفصل الثالث : دراسة استقصائية لعينة من المهنيين في الجزائر	
تمهيد	**91**
المبحث الأول : الإطار العام لإستمارة الإستبيان	93
المطلب الأول :تحضير إستبيان الدراسة	93
الفرع الأول : مرحلة إعداد عبارات الإستبيان	93
الفرع الثاني : تحكيم الإستيان	94
الفرع الثالث : الضبط النهائي لإستمارة، وتوزيعها على عينة الدراسة	94
المطلب الثاني : هيكل إستمارة الإستبيان	94
الفرع الاول : مقدمة تمهيدية	94
الفرع الثاني :محتوى الإستبيان	95
المطلب الثالث:الأساليب والإختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	95
الفرع الأول :الأساليب المستخدمة	96
الفرع الثاني :الإختبارات الإحصائية المستخدمة	96
المطلب الرابع :الإستمارات الموزعة والمسترجعة	97
المبحث الثاني :الإجراءات المنهجية للدراسة و الاختبار الاحصائي لعينة الدراسة	98
المطلب الأول :منهجية الدراسة	98
الفرع الأول :مصادر جمع المعلومات و حدود الدراسة	98
الفرع الثاني : وصف مجتمع وعينة و متغيرات الدراسة	98
المطلب الثاني :اختبار الثبات،الصدق والوصف الاحصائي لعينة الدراسة	101
الفرع الأول : اختبار ثبات وصدق أداة الإستبيان	101
الفرع الثاني : التوزيع الطبيعي للبيانات	102
المطلب الثالث :الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق للخصائص والسمات الشخصية	102
الفرع الأول: توزيع الافراد حسب الخصائص و السمات الشخصية	103
الفرع الثاني: اختبار الفرق بين متوسطين T-TEST واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA	108
المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	110
المطلب الأول: تحليل الاتجاه العام لإجابات العينة حول محاور الدراسة	110
المطلب الثاني: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	114

الفرع الأول: مصفوفة الارتباط بيرسون بين المتغيرات	121
الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	131
خلاصة الفصل الثالث	139
خاتمة	140
قائمة المصادر و المراجع	143-146
قائمة الملاحق	147-162

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (3 – 1)	محاور الاستبيان وعدد العبارات التي تقيسه	95
الجدول (3 – 2)	الإيضاحات الخاصة بمعدل ردود الافعال	97
الجدول (3 – 3)	جدول يبين اختبار الصدق والثبات	101
الجدول (3 - 4)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	103
الجدول (3 – 5)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	104
الجدول (3 – 6)	توزيع افراد العينة حسب خاصية العمر	105
الجدول (3 – 7)	توزيع افراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	106
الجدول (3 – 8)	توزيع افراد العينة حسب خاصية الوظيفة	107
الجدول (3 – 9)	توزيع افراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية	108
الجدول (3 – 10)	درجات مقياس سلم ليكارت الخماسي	110
الجدول (3 – 11)	تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الخماسي	110
الجدول (3 – 12)	نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول	111
الجدول (3 – 13)	يبين الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني	115
الجدول (3 – 14)	ختبار الفرق بين المتوسطين على متغير الجنس	122
الجدول (3 – 15)	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية	124
الجدول (3 – 16)	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة الوظيفة	125
الجدول (3 – 17)	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	127
الجدول (3 – 18)	نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير للعمر	128
الجدول (3 – 19)	نتائج الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية	132
الجدول (3-20)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضيات الفرعية الثلاث	134

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-3)	نموذج الدراسة	100
(2-3)	نتائج توزيع افراد العينة حسب الجنس	104
(3-3)	نسب توزيع افراد العينة حسب العمر	105
(4-3)	أعمدة بيانية لتوزيع افراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	106
(5-3)	أعمدة بيانية تبين توزيع افراد العينة حسب خاصية الوظيفة	107
(6-3)	أعمدة بيانية لتوزيع افراد العينة حسب خاصية الخبرة	108

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	151-147
2	قائمة الأساتذة المحكمين	151
3	مخرجات ال SPSS	162-151

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
FASB	Financial Accounting Standards Board
ASB	Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
SCF	Système Comptable Financial
SEC	Security and Exchange Commission
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
SIG	Standing Interprétations Commette
P	Paragraphe

مقدمة:

تعتبر الدائرة الاقتصادية مهمة ، لأنها تحتوي على معلومات عالية الجودة ، كماأنها تتطلب التوافق بين مبادئ وأسس إعداد البيانات المالية والمعلومات التي تحتويها ، وتقلل من الفروق بين الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة. هذا الأخير يمثل صعوبة مقارنة الممارسات المحاسبية في البلدين بسبب الاختلافات الأساسية ، وبالتالي ممارسة ضغوط هائلة على المحاسبين. وقد أدى ذلك إلى تطوير المحاسبة للتغلب على هذه العقبات ، حيث كانت هذه الاختلافات بسبب الاحتياجات المتصورة للنظام المحاسبي ، والتي تبين احتياجات المعلومات للدول. وقد نتج عن هذا الجهد ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية من أجل وضع قاعدة أساسية واحدة لاستكمال البيانات المالية ، وتجنب التناقضات وتحسين جودة المعلومات الواردة في البيانات المالية.

إن رغبة الجزائر في الاندماج في الإقتصاد العالمي جعلها تتبنى النظام المحاسبي المالي بصدور القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وقد جاء بتغيرات جذرية حيث أنه أصبح يولي للواقع الإقتصادي أهمية أكثر من الشكل القانوني، كما قام بتغيرات في مفاهيم، تعاريف، وحتى قواعد التقييم ومحتوى البيانات، بحيث سمح بقياس وتقييم لعناصر القوائم المالية، والافصاح عنها بطريقة متوافقة مع الواقع الذي تعيشه المؤسسة.

إذ يكمن الهدف الرئيسي للقياس المحاسبي في محاولة اظهار عناصر القوائم المالية بقيم حقيقة، تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، وقد كانت هناك جدالات قائمة في موضوع اختيار الطريقة المناسبة للقياس المحاسبي، وذلك لتوفير مصداقية المعلومات، حيث تنص قواعد القياس على عدم تسجيل القوائم المالية بقيم تزيد أو تقل على مبلغها القابل للاسترداد، مع ضرورة الإفصاح عنها.

أولا: إشكالية الدراسة: وفي محاولة منا للإلمام بجميع جوانب موضوع أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية، يمكننا طرح إشكالية دراستنا كالتالي:

ما واقع تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF بالمؤسسات الإقتصادية؟ وما أثر هذا التطبيق على مستوى القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؟

ولمعالجة وتحليل هذه الإشكالية والإحاطة بكل جوانب الموضوع، نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf بالمؤسسات الاقتصادية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي على مستوى القياس بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي scf على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة: وكإجابة مبدئية على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية المنبثقة عنها، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCf على مستوى القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

وتتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي scf بالمؤسسات الإقتصادية؛

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع: لقد تم اختيار هذا الموضوع استنادا لعدة أسباب منها ذاتية وأخرى موضوعية أهمها:

- الرغبة الشخصية في دراسة النظام المحاسبي المالي، والمستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؛
- الرغبة في معرفة واقع تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على مستوى القياس، التقييم والافصاح بالمؤسسات الإقتصادية؛
- محاولة اثراء الرصيد المعرفي في هذا الموضوع والتعمق فيه أكثر وجعله أرضية يعتمد عليها في الدراسات اللاحقة.
- موضوع البحث يتماشى مع تخصص الدراسة "محاسبة وتدقيق".

رابعا: أهمية الدراسة: تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة في كونها تلقي الضوء على مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية، حيث تتمثل الأهمية في:

- تعزيز الفهم والمعرفة: يساهم هذا البحث في تعزيز فهمنا ومعرفتنا بتأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية؛
- تحسين إدارة المعلومات المالية ؛

بشكل عام، يترتب على دراستنا لهذا البحث أهمية كبيرة في تعزيز المعرفة والفهم حول أهمية النظام المحاسبي المالي وتأثيره على جودة المعلومات المالية في المؤسسة.

خامسا: أهداف الدراسة: تكمن أهداف هذا البحث من خلال تبنيه للفرضيات المذكورة إلى:

- تبيان الإطار النظري لكل من متغيرات الدراسة؛
- التعرف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي "Scf" بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- التعرف على مدى مساهمة النظام المحاسبي المالية في تحسين طرق وأساليب القياس والتقييم لبنود القوائم المالية؛
- معرفة مدى مصداقية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في الإفصاح عن المعلومات الضرورية في القوائم المالية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- معرفة تأثير النظام المحاسبي المالي على حقيق قياس وإفصاح محاسبي في القوائم المالية، مما يحقق جودة بهذه القوائم.

سادسا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة: بغرض الإحاطة الشاملة للموضوع بمختلف جوانبه النظرية والتطبيقية، وللإجابة على إشكالية البحث، تم الاعتماد على **المنهج الوصفي التحليلي**، والذي نعتبره مناسبا لطبيعة دراستنا، حيث تم الاعتماد عليه في جميع فصول دراستنا، وهذا لبناء الخلفية النظرية للموضوع بشكل علمي ومنظم والوصل إلى معرفة تفصيلية وشاملة وعميقة من خلال تحديد المفاهيم والمصطلحات بصفة دقيقة.

كما تم الاعتماد على **المنهج التاريخي** من خلال العرض التاريخي لعدد من الوقائع البارزة بدراستنا. كما تم استخدام **منهج دراسة الحالة** في محاولة منا لإسقاط الجانب النظري من دراستنا على الواقع العملي لمهنيين بولايتي سوق أهراس وولاية قالمة. أيضا تم الاعتماد على **التحليل الإحصائي** من خلال معالجة الاستبيانات بالاعتماد على برنامج SPSS باعتباره أشهر وأهم حزم البرامج الجاهزة وأسهلها استخداما وأكثرها دقة في مجال التحليل

الكمي للبيانات المستخدمة في بحوث العلوم الإجتماعية. كما تم الاستعانة كذلك ببرنامج Excel لتسهيل عرض خصائص العينة المدروسة.

وبعد تحديد أهم المناهج المتبعة في دراستنا، تم الاعتماد على **أدوات بحثية** قصد بناء الإطار النظري والإلمام بجميع جوانب الموضوع المدروس، فقد تم الاعتماد على المسح المكتبي من خلال الاطلاع على الكتب، المجلات، الأطروحات، الرسائل، المذكرات، منتديات وملتقيات وطنية ودولية، إلخ. وتم تدعيم البحث كذلك بمصادر رسمية كالقوانين سارية المفعول.

سابعا: حدود الدراسة: تمثلت حدود إطار دراستنا في:

- **الحدود البشرية:** اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات العينة المدروسة والتي تم حصرها في المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية والمهنيين بمكاتب الخبراء في مجال المحاسبة والمالية؛

- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCf وكذلك القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

- **الحدود المكانية:** تمثل الإطار المكاني لتحديد المنطقة الجغرافية التي سحبت منها عينة الدراسة لجمع البيانات الميدانية، وفي بحثنا هذا تم حصر منطقة ولاية سوق أهراس كمكان لدراسة الميدانية، ونظرا لعدم كفاية العينة تم تمديد الحدود المكانية لولايات أخرى وهي ولاية قالمة.

- **الحدود الزمانية:** تمثل الإطار الزماني لتحديد فترة زمنية والتي تمت فيها الدراسة الميدانية والتي تبدأ من الاتصال بعينة الدراسة وتوزيع الاستبيان عليهم إلى غاية اعادة جمع الاستمارات بعد الاجابة عليها من طرف العينة، وفي بحثنا هذا الحدود الزمنية لدراسة تمثلت في فترة من 15مارس 2023 إلى غاية 15ماي 2023.

ثامنا: هيكل الدراسة: بغية الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتحقق من صحة الفرضيات السابق ذكرها، ام تقسم الدراسة الى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة تتضمن مختلف الابعاد الأساسية للموضوع واشكالية وتعقبهم خاتمة متضمنة نتائج اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة المتوصل لها مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي نعتقد بأنها ستساهم في اثراء موضوع بحثنا مع وضع الافاق المستقبلية له، وقد جاءت فصول هده المذكرة على النحو التالي كما هو مبين ادناه.

- **الفصل الأول:** والمعنون ب "**الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية**"؛ تم تقسيمه الى اربع مباحث، تناول المبحث الأول "**مدخل الى النظام المحاسبي المالي**" ثم التطرق فيه الى الماهية والتعريف، ونطاق

التطبيق بالإضافة الى الأهداف والمميزات والخصائص. أما المبحث الثاني فتناول "الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية، تطرقنا فيه الى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية ومدخلاتها، ودوافع إصدارها، والاهمية والخصائص، وبالنسبة للمبحث الثالث فقط تم التطرق فيه الى **"القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"** والذي تضمن هذا المبحث الإطار النظري للقوائم المالية، الخصائص النوعية، ومستخدمو القوائم المالية بالإضافة الى تقيي القوائم المالية. وفي المبحث الأخير من هذا الفصل " **عرض وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf**" فقد تضمن عرض وتحليل للقوائم المالية المتمثلة في: قائمة الميزانية وفق ال scf، جدول حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة والملاحق

- **الفصل الثاني:** والمعنون ب **"القياس والافصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**؛ تم تقسيمه الى أربع مباحث، تناولنا في هذا المبحث الأول " **الإطار النظري للقياس المحاسبي"** بدءا من ماهية القياس المحاسبي، مرورا بالأساليب ومعايير القياس، ثم الأركان والمشاكل التي واجهت تطبيقه. أما المبحث الثاني **"عناصر قياس القوائم المالية وفق ال scf"** تطرقنا فيه الى قياس عناصر الميزانية، عناصر قائمة النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، الأموال الخاصة. تم التطرق في المبحث الثالث **"الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf"** الى مفاهيم أساسية حول الإفصاح المحاسبي، مقومات وأنواع الإفصاح، الأساليب والوسائل المؤثرة فيه، ومعوقات الالتزام به. وبالنسبة للمبحث الأخير في هذا الفصل والمتمثل في" **المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي" فقد ضم** المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية، لقائمة النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغير في الأموال الخاصة والملاحق.
- **الفصل الثالث:** وقد تم فيه تجسيد الجانب النظري ميدانيا وعن طريق توزيع استمارات استبيان على عينة الدراسة، وتم من خلالها تقسم الفصل الى اربع مباحث، حيث تطرق المبحث الأول الى " **الإطار العام لاستمارة الاستبيان"** من تحصي الاستمارة وتحكيم الاستبيان وضبط نهائي له الى توزيعه، والأساليب والاختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني " **الإجراءات المنهجية للدراسة"** تناولنا فيه حدود الدراسة، وصف مجتمع وعينة الدراسة، عرض متغيرات الدراسة ومصادر جمع المعلومات. اما المبحث الثالث " **إختبار الثبات، الصدق والوصف الاحصائي لعينة الدراسة** " وتم فيه الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق للخصائص والسمات الشخصية بالإضافة الى اختبار التوزيع الطبيعي، واختبار الصدق والثبات. اما بالنسبة للمبحث الرابع والأخير "**اختبار الفرضيات وتحلل النتائج** "فقد تم فيه التطرق الى تحليل الاتجاه العام لإجابات العينة حول محاور

الدراسة، إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج أي معرفة الأثر الاحصائي باستخدام اختبار (T-TEST ; ANOVA).

تاسعا: صعوبات الدراسة: تتمثل أبرز الصعوبات التي واجهتنا في بحثنا مع فئة المهنيين والمتعلقة أساسا بالجزء التطبيقي والتي تم حصرها فما يلي:

- عدم تجاوب بعض المهنيين معنا لمساعدتنا في إتمام دراستنا الميدانية وتدليل أهمية البحث العلمي؛
- واجهنا صعوبات كبيرة في الاتصال بمكاتب الخبراء المحاسبيين والمكاتب المحاسبية والاقتصادية باعتبارهم الفئة الأكثر انشغالا خاصة في أواخر شهر ماي.

عاشرا: الدراسات السابقة:

- **دراسة بلعيد وردة، أثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس و الإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، اطروحة دكتوراه، ا لعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2019-2020**: هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وقواعد القياس والافصاح المحاسبي ومدى تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية. حيث توصلت الدراسة إلى ضرورة تعديل أساس القياس المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من القياس على أساس التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة، بحيث يشمل إرشادات لكيفية مراجعة القياس على أساس القيمة العادلة بما يناسب طبيعة وخصائص ومخاطر هذا القياس.
- **دراسة محمد فراس، براقي تيجاني بعنوان "تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية– رؤية تحليلية نقدية"، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 23، العدد 01، الجزائر، 2020**: هدفت هذه الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية، وتكتسب أهميتها من كونها تتعلق بتقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري، من خلال مقارنته مع المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين، حيث أتت هذه الدراسة تزامنا مع قيام وزارة المالية ببعث مشروع تقييم النظام المحاسبي المالي.

حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تحديد السياسات المحاسبية التي تغيرت بفعل التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتأثيرها على مخرجات المؤسسات المكلفة بتطبيقه.

- **ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:** تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة إظهارها **لمستوى تطبيق النظام المحاسبي المالي بالواقع العملي على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**،، وانفردت الدراسة عن غيرها من الدراسات بإبراز تأثير المتغير الأول "النظام المحاسبي المالي" على متغيرين آخرين يعتبران من متطلبات تطبيق هذا النظام و نتيجة له وهما: القياس المحاسبي من خلال تغيير طرق التقييم والقياس وفق النظام المحاسبي المالي. أما المتغير الثاني وهو الإفصاح المحاسبي عن مختلف المعلومات بالقوائم المالية والتي تهم المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة. وهذا يؤكد أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحقيق قياس وإفصاح محاسبي بالقوائم المالية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة خاصة على المستوى الإقتصادي، والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة، ونظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المعلومة المحاسبية والمالية التي تنتجها المؤسسة، كان لابد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلال جانبها النظري، ومن خلال مفهومها ومعرفة دورها وأهدافها. فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة، واستجابة لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات لإطراف مختلفة، تطورت المحاسبة عبر الزمن في مواكبة التحولات والتطورات الحاصلة في الميدان الإقتصادي والقانوني، حتى أصبحت لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات لفئات عديدة تهتم بالمحاسبة.

تلعب المحاسبة المالية دورا مهما في المعاملات الإقتصادية إلى المتعاملين الإقتصاديين، واستخدامها في عملية التقييم ومراجعة الحسابات، ونظرا لتزايد النشاط المادي عبر مختلف الدول والأسواق المالية بسبب رفع القيود على حركة رؤوس الأموال، حيث أصبح من الضروري التوجه إلى ايجاد نوع من التوافق المحاسبي بين المعايير والممارسات المحاسبية عبر كل الدول.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي؛

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثالث: المحتوى المعلوماتي القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح المخطط الوطني المحاسبي لا يستجيب لمتطلبات المستثمرون في ظل التحولات الإقتصادية، لذلك قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات محاسبية نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية، ليضيف مجموعة من العمليات الضرورية التي أهملها المخطط الذي كان متبعا قديما.

المطلب الأول: ماهية النظام محاسبي المالي

تلعب المحاسبة دورا هاما في المؤسسات الإقتصادية وذلك من خلال إمداد المعلومات الإقتصادية إلى الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة أو استخدام هذه المعلومات في عملية التقييم واتخاذ القرارات.

1- تعريف النظام المحاسبي ونطاق تطبيقه

النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

يطبق النظام المحاسبي على كل شخص طبيعي معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الاحكام الخاصة بها، يستثنى الاشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك الحسابات [2] وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية منية على عمليات متكررة؛
- كل الاشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

[1] المادة 3 من القانون 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص3.

2- خصائص النظام المحاسبي المالي: هناك مجموعة من العناصر المستمدة من خصائص المعايير المحاسبية الدولية والتي تتمثل في:

- لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الأنجلوسكسونية؛
- معدة لمصلحة الاطراف ذات العلاقة ومن أهمهم المستثمرين؛
- إعداد المراجع بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي؛
- معالجة العمليات المحاسبية من خلال المبادئ المحاسبية المتطابقة، أي الإطار المفاهيمي وليس قواعد؛
- تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد وعناصر المعلومة المالية من ملحق تقارير تسيير؛
- تطبيق اجباري لكل المعايير وكل التفسيرات؛
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة التي أتت لتعويض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم قيمتها العادلة؛
- إدخال مفهوم التحيين، والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم.[1]

المطلب الثاني: مميزات وأهداف النظام المحاسبي المالي

هناك جملة من الأهداف أراد تحقيقها القائمون على إعداد النظام المحاسبي المالي، كما ان هناك مميزات تميزه على غيره من الأنظمة.

1. مميزات النظام المحاسبي المالي: يتميز النظام المحاسبي بثلاث مميزات أساسية تتمثل في:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسات المحاسبية المالية مع الممارسات العالمية ضمن المرجعية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر، وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة IAS/IFRS؛
- يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد وطرق القياس، وإعداد القوائم المالية، وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛

[1] بونعجة سحنون، أهمية تطبيق محاسبة الادوات المالية، الطبعة 1، الابتكار لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2020، ص ص 186-187 .

– يوفر النظام المحاسبي المالي المعلومات المالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة، واتخاذ القرارات لأنه يحتوي على:

- إطار تصوري (مفاهيمي) والذي هو ممتد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية الذي يقدم مفاهيم متمثلة في: الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛
- إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الاموال الخاصة، الملاحق. [1]

2. أهداف نظام المحاسبي المالي

هناك جملة من الأهداف أراد تحقيقها القائمون على إعداده ولعل أهم الأهداف تتمثل في:

– جلب المستثمرين الاجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية؛

– الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقلة (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون اجراء تغيرات عليها)؛

– الإنتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم؛

– تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في اعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين، واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات)؛

– تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط)؛

– ايجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة؛

– تبني تطوير المعايير التقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل اغلب الدول؛

– تمكين المؤسسات الإقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة وأكثر شفافية؛

– الاستجابة لاحتياجات الاعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية، مسيرين، مستثمرين، حاليين محتملين، مقرضين، زبائن، جمهور، مدققين ومراجعين، الدول بمختلف هيئاتها لم تعد المحاسبة تقتصر على الجهات الضريبية فقط؛

– تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أوما يعرف بالقيمة العادلة. [2]

---

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بدون دار النشر، الجزائر، ج1 ,2010 , ص ص22-23

[2] بونعجة سحنون، مرجع سابق ذكره، ص ص184-185

المطلب الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية

يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية وذلك لأسباب عديدة منها تحسين الوضعية المالية للمؤسسة، كما تواجه في تطبيقه عدة مشاكل وصعوبات.

1- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي وصعوبات تطبيقه

1-1- أهمية تطبيق نظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية

يتوقع أن تكون هناك آثار إيجابية على المؤسسات عند تحولها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في[1]

- تسهيل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسة مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة؛

- توفير فرصة للمؤسسات لتحسين نوعية علاقاتها واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها، والتي تستفيد من قوائمها المالية؛

- النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للقوائم والمعلومة على المستويين الوطني والدولي ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة؛

- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات الغير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة منها عمليات القرض الايجاري ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى محاسبة المالية؛

- يمكن من اجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة وفي نفس الوقت بين المؤسسات الوطنية أو الدولية حول الوضعيات المالية والأداء، وسهوله قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجه؛

[1] سفيان نقمري ورحمة بالهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي – العوائق والرهانات، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013.

– يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومات المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن للاستفادة من تجاربها؛

– يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل من خلال اجبارها على تقديم معلوماتها للمستثمرين بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى، إضافة للتمويل خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات الاستثمار في خارج الجزائر، وذلك بتقديمها المعلومات المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار معتمدة دوليا، وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد.

1-2- صعوبات ومشاكل تطبيق نظام المحاسبي المالي

بما أن النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير محاسبية ذات خلفية أنجلوسكسونية، تختلف جذريا عن المخطط المحاسبي الوطني السابق، فقد كان لذلك انعكاسات كبيرة على البيئة المحاسبية في الجزائر، ترجمت من خلال الصعوبات والمشاكل المتعلقة بالمحاسبة ننجزها فيما يلي[1]:

1-2-1- صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

سنة 1975 كانت الجزائر في ظل الإقتصاد المخطط ، وعليه كان الهدف الأساسي من اعداده هو تلبية متطلبات الدولة من المعلومات المحاسبية والمالية، وحساب الضرائب، بحيث يعكس المخطط الوطني للمحاسبة القواعد الجبائية التي تريد الدولة تطبيقها، بشكل جعل من المحاسبة ترتكز على نظرة قانونية وجبائية للأحداث والتعاملات، وارتبطت الجباية بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، لكن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مبادئ وقواعد خلفية أنجلوسكسونية معدة وفق نظرة إقتصادية ، بحيث من أهم مميزاتها الاستقلالية، وعدم ترابط بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، أيأن القواعد الجبائية يتم إعدادها بشكل منفصل عن القواعد المحاسبين، وهو ما أحدث صعوبة في التوفيق بين القواعد المحاسبية والنظام الجبائي القائم في ظل العناصر الجديدة، والتغيرات الكثيرة التي عرفتها العناصر التي تدخل في حسابات النتيجة والضريبة على الأرباح كالإهتلاك ، خسارة القيمة عن التثبيتات التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد تغير الطرق المحاسبية، وتصحيح أخطاء الإيجار التمويلي، ومصاريف البحث، والتطوير، والضرائب المؤجل وبهذا، الخصوص فقد نصت المادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على انه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة

[1] بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 68

للوعاء الضريبي، كمثال عن هذا الاختلاف طريقة الإهتلاك تحدد حسب النظام المحاسبي المالي وفق وتيرة استهلاك المنافع الإقتصادية للأصل الثابت ، بينما تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يطبق بقوة قانون الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات. [1]

كما واجه تطبيق النظام المحاسبي المالي[2]:

– عدم ترابط تطبيق نظام المالي محاسبي وإجراءات تعديل القانون التجاري حيث أن القانون التجاري ينص على تصفية المؤسسة، إذا فقدت 75% من راس مالها الإجتماعي، غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشي، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت إلى اخر فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت راس مالها الاجتماعي؛

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

– غياب نظام معلومات الاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر المعلومات كافية عن الاسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها[3].

1-2-2- صعوبات حساب بعض القيم المطلوبة من المحاسبة الدولية

تجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية خاصة في ظل غياب سوق مالية فعالة ومتخصصة ، يتم اللجوء اليها كمرجع لتحديد وحساب بعض القيم ، مثل تحديد القيمة العادلة بالنسبة لتقييم الأدوات المالية في نهاية الدورة، أو عند إعادة تقييم تثبيتات أو تحديد فرق الاقتناء عند حدوث عمليات حيازة أو اندماج بين المؤسسات، فضلا عن التكاليف الناتج عن المتطلبات من الامكانيات المالية والمادية التي تتحملها المؤسسات من اجل جلب الخبراء الماليين والتقنيين، للقيام بمختلف الدراسات لتحديد وتقييم الاصول، فمثلا خسارة القيمة عن التثبيتات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية رقم 36 حتى يمكن حسابها اذا وجد

[1] بكيحل عبد القادر وكتوش عاشور، المعايير المحاسبية الدولية بين مزايا وصعوبات التطبيق دراسة حالة الجزائر، المجلة الاكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، المجلد..، العدد 15، 2016، ص ص 68-67.

[2] بكحيل عبد القادر وكتوش، مرجع سبق ذكره، ص 69

[3] نور الدين مزياني، النظام المحاسبي المالي الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول ادارة منظمات الاعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الاردن , 27_28 افريل 2009.

مؤشرات على ذلك، يتم تحديد القيمة القابلة للتحصيل التي تتطلب معرفة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستعمال معدل الاستحداث ويتم إسناد هذا الأمر إلى خبراء في التقييم ، ويتم مراقبته من مدقق خارجي وهو ما يؤدي إلى تحمل تكاليف اضافية، ويمكن أن يتم هذا العمل كل سنة سواء بتسجيل خسارة قيمة أو استرجاعها، اضافة إلى صعوبات مرتبطة بالإهتلاك، منها امكانية اهتلاك جزاء الاصل الثابت بشكل منفصل، اعاده النظر دوريا في كل من طريقة الاهتلاك المدة النفعية والقيمة المتبقية، وما ينجر عن ذلك من تعدين في التوقعات والتقديرات، كذلك بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية رقم 38 الخاص بالتثبيتات المعنوية، حيث يجب أن تميز المؤسسة بين مصاريف البحث التي يجب أن تسجل ضمن الأعباء ومصاريف التطوير التي تسجل ضمن التثبيتات، وتكمل الصعوبة في معرفة تاريخ بداية ونهاية كل مرحلة والتمييز المشاريع التي يمكن أن تدخل ضمن مرحله البحث والمشاريع التي تدخل ضمن مرحلة التطوير. هذا بالإضافة الى الصعوبات والتعقيدات المرتبطة بمختلف المعايير الأخرى، خاصة التي تعالج المؤجلة والإيجار التمويلي والمزايا الممنوحة للموظفين المؤونات والأدوات المالية.[1]

2- مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة والتخلي عن مبدأ الحذر : رغم أهمية القيمة العادلة في اعطاء القيمة الحقيقة للأصول في تاريخ اعداد الميزانية، إلا أنها تنطوي على مخاطر عديدة خاصة بالنسبة للأدوات المالية التي تتغير قيمتها مرارا، فحسب النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسة في نهاية الدورة عند التقييم بعض ادواتها المالية بالقيمة العادلة، الأصول المالية للمحافظة عليها ،بغرض التعاملات فإنه اذا وجد فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم اثبات الفرق وتسجيله محاسبيا كعبء أو ايراد رغم عدم تحققه، وهو خروج عن مبدأ الحيطة والحذر الذي ينص على عدم تسجيل الايرادات إلا اذا حدثت فعلا والمنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة والمشكلة هنا اذا زادت قيمة الأصل المالي في نهاية الدورة تسجل الزيادة كفائض من الإيرادات، ويضاف الى نتيجته رغم عدم تحققه، ويمكن أن تنخفض قيمته في بداية الاصل المالي في نهاية الدورة. تسجل الزيادة كفائض ضمن الإيرادات، ويضاف الى النتيجة رغم عدم تحققه، ويمكن أن تنخفض قيمته في بداية السنة الجديدة، ويصبح الربح المسجل وهميا، لكن ينجر عنه عبء ضريبي وإمكانية توزيع أرباح، وهو ما يؤثر بدوره عن الوضعية المالية، وقد تسهم القيمة العادلة بالتالي في تبخر النتائج، وهو أمر ساهم في الازمة المالية العالمية سنة 2008.

[1] نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-81

3- غياب سوق مالية فعالة

تختلف البيئة الإقتصادية في الجزائر عن البيئة الدولية من حيث غياب اسواق ناشطة وفعالة، بالنظر الى العدد القليل من المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، وقله حجم التداول بها، وهو ما يؤثر على تحقيق أهداف المعايير المحاسبية الدولية ،التي تظهر فعالياتها عندما يتم نشر القوائم المالية بالبورصة، وإفادة المستثمرين المحليين والدوليين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية، عن طريق إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المدرجة بالبورصة، هذا من جهة ومن جهة اخرى تظهر أهمية البورصة وتجدر الاشارة هنا الى أن دول الاتحاد الاوروبي عندما بدأت في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في 01 جانفي 2005 كان ذلك كمرحلة أولى اجباريا فقط على المؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تعد حسابات مجمعة[1].

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يوفر نظام المعلومات المحاسبية عددا من المخرجات أو التقارير لتلبية احتياجات مجموعة من المستخدمين من خارج الوحدة ومن داخلها، حيث تهتم المحاسبة المالية كنظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية بإنتاج مجموعة من القوائم المالية، التي تلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين الخارجيين، هذا بالإضافة إلى كونها ذات منفعة لإدارة الوحدة الإقتصادية بمستوياتها المختلفة. إذ تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون، والمقرضون، والمحللون الماليون وغيرهم من الاطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بالمنشأة.

المطلب الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

لأن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة مالية سابقة، وتعتبر من أهم مخرجات النظام المحاسبي.

1- تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الاساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة ، حيث ينظر الى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة ، وأدائها المالي ، وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، والتي تعتبر الداعم الرئيسي التي تقوم عليها المؤسسة ، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرار، وهي نتائج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي

[1] بكحيل عبد القادر، كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 68

تتعلق بها القوائم المالية ، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها ،[1] هنالك بعض التعاريف الواردة بخصوص القوائم المالية نجيزها فيما يلي :

التعريف الأول:[2] تعرف القوائم المالية على أنها المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية. وتعطي صورة لمستخدمي القوائم المالية عن المركز المالي الحالي عن المؤسسة وقوتها الإرادية، وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة، وحتى تؤدي القوائم المالية دورها فإنه من الضروري أن تتصف بالشمولية والدقة عند التعبير عن الأنشطة، إضافة إلى الوضوح والبساطة والثبات في استخدام المصطلحات والطرق والإجراءات والسياسات والمبادئ المحاسبية خلال الفترات المحاسبي المختلفة.

التعريف الثاني: تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الاساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.[3]

التعريف الثالث: القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل الى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن أرباح المركز المالي للوحدة الاقتصادي.[4]

2- أهداف القوائم المالية: حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أهداف القوائم المالية، في مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الصادرة عام1978 ، بعنوان أهداف التقرير المالي لمشروعات الأعمال، وذلك على النحو التالي:[5]

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

---

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية2007 ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان،2008 ، ط1 ، ص93

[2] بالرقي تجاني، شرشافة إلياس، مدى ملائمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 5- 6 ماي 2013

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

[4] فالتر ميجس و روبرت ميجس: المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003، ص 13 .

[5] محمد سليم وهبة :البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، 2005، ص07.

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

- متحصلاتهم النقدية المستقبلية من الفوائد؛
- متحصلاتهم النقدية المستقبلية من بيع أو استهلاك أو استحقاق الاوراق المالية أو القرض.

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

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

– توفير معلومات عن الدخل من العمليات ومكونات هذا الدخل؛

– توفير معلومات عن:[1]

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

– توفير معلومات عن أداء إدارة المؤسسة لالتزاماتها تجاه المساهمين؛

– توفير معلومات نافعة للإدارة والمدراء لأغراض اتخاذ القرارات.

3– الترتيبات الخاصة لإعداد القوائم المالية: تضمن النظام المحاسبي المالي عدة إجراءات وترتيبات تخص اعداد القوائم المالية والتي نصت عليها المواد (26الى 29) من القانون 07-11 وتتمثل فيما يلي:

– يجب ان تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة وكل تغير يطرأ على حالتها المالية، ويجب ان تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والاحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة واثار الاحداث المتعلقة بنشاطها؛

– تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ اقفال السنة؛

– تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)؛

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص207

– توفر القوائم المالية معلومات تسمح مقارنات مع مقارنات السنة المالية السابقة حيث:

- يجب ان يتضمن كل قسم من اقسام الميزانية، حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وقائمة التغير في الأموال الخاصة إشارة الى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة وذلك من اجل تسهيل عملية المقارنة لمستخدمي القوائم المالية؛
- وفي حالة ماذا كان من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق القياس أو العرض (الإفصاح)، يكون من الضروري تكييف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، وإذا كان من غير الممكن اجراء المقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية، فإنه يجب إعادة ترتيب أو تعديل المعلومات العددية للسنة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع تقديم التفسيرات في الملاحق.[1]

المطلب الثاني: الخصائص النوعية ومستخدمو القوائم المالية

1– الخصائص النوعية للمعلومة المالية: يتحقق هدف المحاسبة الرئيسي عند نجاحها بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة لهم في اتخاذ قرارات اقتصاديه رشيدة، وحتى تنجح في ذلك لابد أن تتوافر في هذه المعلومات مجموعة من الصفات والخصائص، ويمكن مناقشة أهم هذه الخصائص التي يطلق عليها الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من خلال استعراض هذه الخصائص وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. تم اعتماد إطار إعداد معارض البيانات المالية من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية عام1989 ، وقد تضمن هذا الإطار الخصائص النوعية للبيانات المالية، وتشير الى أن الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدم، والخصائص النوعية الاساسية هي أربعة: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة، وهي على النحو التالي[2]:

1–1– القابلية للفهم :يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الاعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبة، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكون فإنه يجب عدم

[1] القانون رقم 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2] محمد ابو نصار وجمعية حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الاردن، الطبعة الثانية , 2009 ص ص 7– 8.

استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمنها في البيانات المالية، اعتمادا على انه من الصعب جدا فهمها من قبل بعض المستخدمين ما دامت هذه المعلومات ملائمة لحاجات صانع القرارات الاقتصادي.[1]

1-2- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات متخذ القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين لمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد تقييماتهم الماضية أو تصحيحها، وبالتالي تخفض من حالة عدم التأكد بشأن الاحداث المستقبلية، وحتى تكون المعلومات ملائمة لابد من أن تتوافر فيها الخواص التالية:[2]

1-2-1-القدرة على التنبؤ: قدرة هذه المعلومات على التنبؤ بالأحداث المستقبلية.

1-2-2-التوقيت المناسب: وهي حصول متخذ القرار على المعلومات في الوقت المناسب القدرة على بيان قيمة ردود الفعل تجاه التوقعات والتنبؤات السابقة أي التغذية العكسية.

إن الدور التأكيدي والتنبؤ للمعلومات متداخلان، فعلى سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها تفيد المستخدمين في التنبؤ بقدرة المنشأة في استغلال الفرص وقدرته على مقاومه الاوضاع المعاكسة، وتؤدي نفس المعلومات دورا تأكيديا فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية، مثلا حول الطريقة التي يتوجب هيكلة المنشاة بموجبها، ونتائج العمليات التي خطط لها، غالبا ما تستخدم للمعلومات حول المركز المالي ،والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبل ،ومسائل اخرى تهم المستخدمين مباشرة، وذلك مثل ارباح الاسهم ومدفوعات الاجور وتحركات اسعار الاوراق المالية ،مقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها عندما تصبح مستحق، وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس من الضروري أن تكون على شكل تنبؤات صالحة حتى تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية من خلال الاسلوب الذي تعرض فيها المعلومات على العمليات المالية والأحداث الماضية ، فعلى سبيل المثال تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل اذا تم الاصلاح عن حدة كل من البنود العادية وغير العادية وغير المتكررة.

1-3- الأهمية النسبية (المادية) :تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالي، وتعتمد المادية على حجم البند أو

[1] عثمان محمد يسين فراج، اتجاهات معاصرة في الافصاح عن المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، المجلة العلمية لكلية التجارة، عين شمس، العدد الأول 1991

[2] ايهاب خالد عشماوي، اعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد 23 سبتمبر 2004 , ص 29.

الخطر المقدر ضمن الظروف الخاصة، التي تؤدي الى الحذف أو التحريف وعليه فإن خاصية المادية تضع حدا لأنها خاصية أساسية اذ يجب على المعلومات أن تتصف بها لكي تكون مفيدة.[1]

1-4- الموثوقية : لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية اذا كأنت خالية من الاخطاء الهامة، والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه، أومن المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، أو تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا، فعلى سبيل المثال اذا كان مشروع الأضرار المطالب بها ومبلغها بموجب اجراء قانوني موضع نزاع فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية العمومية من الممكن أن يعد غير مناسب، وقد بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:[2]

1-4-1 التمثيل الصادق: لتكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية، والأحداث الاخرى التي من المفروض أن تمثيلها، أومن المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول وعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات والأحداث الاخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمنشأة بتاريخ وضع التقارير وفقا لمقاييس الاعتراف.

1-4-2- الحياد: حتى تكون موثوقة يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة خالية من التحيز، ولا تعتبر البيانات المالية محايدة اذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا، يعني أن الحقائق يجب أن تحدد بعدالة وبإنصاف دون محاباة.

1-5- الاكتمال: من المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ام مضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

1-6- القابلية للمقارنة :يجب أن يتمكن المستخدمون من اجراء مقارنة للقوائم المالية للمنشاة على مرور الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي، وفي الأداء كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من اجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الاثار المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الاخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المنشأة وبطريقة متماثلة في كل المنشآت، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام

[1] ايهاب خالد عشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] دونالد كيسو وجيري وجانت، تعريب احمد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ , 2009 ص ص 68-72.

المستخدمين على السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية ، وأي تغير في هذه السياسات وآثار هذا التغير، ويجب أن يتمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فتره لأخرى وبين المنشآت المختلفة، فالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الافصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.[1]

إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تتعارض مع مفهوم الاتساق كما يجب أن لا تصبح عائقا لإدخال معايير محاسبية مطورة ومن غير مناسب للمنشأة أن يستمر في المحاسبة بنفس الاسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر اذا كانت السياسة لا تتفق مع خاصيتين الملائمة و الموثوقية كما أنه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل أن وجدت سياسة بديلة اكثر ملائمة وموثوقية حيث أن المستخدمين يرغبون في مقارنه المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة على مرور الزمن فإن من الضروري أن تظهر القوائم المالية للمعلومات الموازية الخاصة بالفترات السابقة .

2- مستخدمو القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، المقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين، العملاء، الحكومات ووكالاتها، والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات التي تشمل ما يلي:[2]

2-1 المستثمرون: يقوم المستثمرون عادة بإنشاء مشروعات جديدة، أو التوسع في مشروعات قائمة كشراء أوراق مالية مثلا، ومن شأنه اعطاء أهمية بالغة للمعلومات من طرف مقدمي رأس المال المخاطر، ومستشاريهم قبل المخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم وتوقع العائد المتحقق منها والتي تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعنيهم عن تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

[1] دونالد كيسو وجيري وجانت، مرجع سبق ذكره، ص 86

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42

2-2 العمال: يبحث العمال على أن تكون المكافآت المدفوعة من قبل ارباح العمل مرضية لهم، لذا تراهم يهتمون بالمعلومات حول استقرار وربحية أصحاب العمل، وبالتالي تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم، وتوفير فرص عمل.

2-3 المقرضون: تفيد المعلومات المالية للمقرضين على معرفه قيمة قروضهم وكذا نسبة الفائدة المترتبة عن هذه القروض، كما تساعدهم على تحديد القيم إذا كانت سوف تدفع لهم عند تاريخ استحقاق.

2-4 الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يعتمد الموردون الدائنون الآخرون على المعلومات قصد تقدير مدة استحقاق المبالغ قيد التحصيل.

2-5 العملاء: تشمل حاجاتهم للإفصاح في المعلومات المرتبطة باستمرارية المؤسسة، لا سيما عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

2-6 الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: من مصلحة الحكومات ووكالاتها الإلمام بالمعلومات التي تساهم في عملية توزيع الموارد حسب نشاطات المؤسسات، وذلك من أجل تنظيمها، تحديد السياسات الضريبية، وعمليه توزيع الموارد حسب نشاطات المؤسسة، وذلك من أجل تنظيمها، تحديد السياسة الضريبية واستخدامها كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

2-7 الجمهور: من أجل الإحاطة بمستجدات المؤسسات يحتاج الجمهور للقوائم المالية من أجل اتخاذ القرار المناسب، فقد تساهم المؤسسة في نمو الاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها: رفع عدد الأفراد الذين تستخدمهم، وكيفية تعاملها مع الموردين المحليين، والقوائم المالية في هذه الحالة تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.[1]

المطلب الثالث: تقييم القوائم المالية

من المعروف أنا المحاسبة المالية بشكل هام تهدف إلى تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة، وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الامر الذي يستوجب وجود معايير محددة يتم بموجبها قياس بنود القوائم المالية بموثوقية.

1- معايير الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية

[1] Philippe touron et Hubert tendeur, comptabilités en IFRS, éditions d'organisation, paris, 2004, p p 7-8

حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الاعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها:

– تحديد الجهة المسؤولة عند عداد القوائم المالية وذلك لأهمية وجود هذه الجهة للرجوع اليها عند طلب أي توضيح اضافة إلى أن وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة؛

– ضرورة اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الاعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الاحداث المالية؛

– ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية اخرى لتوفير امكانية اجراء مقارنة لنتائج اعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة، ولا تخرج الشركة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير؛

– تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك استنادا إلى مفهوم الأهمية النسبية للبند]تفصيل للبند المهم، وتجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخرى [ويعتبر بندا مهما إذا كان حذفه أو عدم الافصاح عنه سيؤثر في القرارات الإقتصادية للمستخدمين وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط الشركات؛

– منع اجراء أي مقاصة بين بنود الداخل والمصروفات ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل والمصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية وفق ذكره سابقا؛

– إن اجراء مقاصة على اسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية اتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهاره الصافي فقط؛

– ضرورة تقديم القوائم المالية لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة وإجراء المقارنة.[1]

مما سبق نلاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت في تطوير محتوى القوائم المالية، وقد ركزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتضامنة في القوائم المالية مع مراعاة الاعتبارات العامة عند التقييم.

2– تقييم بنود القوائم المالية

2–1 تقييم بنود الأصول

تمثل الأصول اهم الموارد لدى العديد من المؤسسات حيث تعتبر المصدر الرئيسي لنجاح تلك المؤسسات، فتساهم الأصول الملموسة والغير ملموسة بشكل جوهري في مساعدة المؤسسة في القيام بأنشطتها الرئيسية، حيث

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008، ص200

يتم استخدام هذه الأصول في تقييم اعمال المؤسسة من خلال عمليات الإنتاج، أو توريد البضاعة، أو الخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض ادارية. لا تخلو ميزانية أي مؤسسة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد عناصر الممتلكات ، والمصانع، والمعدات، والتي يطلق عليها في كثير من الاحيان الأصول الثابتة ، والأصول الغير متداولة ، كما يعتبر المخزون والأصول المالية والمدينون من ابرز الأصول المتداولة التي تمتلكها المؤسسة، حيث تعتبر محور العمليات التشغيلية التي تستمد المؤسسة منها قدرتها على الاستمرار لارتباطها بالإرادات التشغيلية ، والتي تمثل التدفق الداخلي الناتج عن عملية البيع، كما ترتبط بالمصروفات التي تمثل التدفق الخارجي والناتج عن عمليات الشراء وباقي العمليات ذات العلاقة .

ونتيجة للتغيرات والأحداث التي تطرأ على العناصر السابقة وغيرها من الأصول الاخرى خلال مدة حياتها، ومدة استغلالها، وبالتالي تغير قيمتها من فترة إلى أخرى، مما يستوجب معالجتها وتقييمها بأساليب مختلفة وفقا معايير محاسبية دولية معينة.[1]

2-1-1 تقييم الأصول الملموسة والغير ملموسة

تعتبر محاسبة ممتلكات المصانع والمعدات من المحاسبات التي ركزت معايير المحاسبية الدولية عليها، حيث افرضت لها معيارا مستقلا، وهو المعيار المحاسبي الدولي " IAS 16 الممتلكات والمصانع والمعدات،" والذي يتناول تعريف الاصل الملموس وشروط الاعتراف به وعملية قياسه محاسبيا، بالإضافة إلى كل ما يتعلق بهذه الأصول.

من جهتها تتميز الأصول غير ملموسة بأنه ليس لها وجود مادي أو مالي ملموس، ويمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الانتفاع منها في الغالب لأكثر من فترة واحدة، كما تمتاز بصعوبة التحقق من قيمتها، ومدة الزيادة أو الانخفاض فيها، في حالة عدم وجود سوق نشط لها، ومن الأمثلة الشائعة على الأصول الغير ملموسة هي الشهرة، وبراءة الاختراع، العلامة التجارية، الاسم التجاري، وحقوق التأليف، وغيرها من الأصول المعنوية الاخرى. وتم تخصيص المعيار" IAS 38 الأصول الغير ملموسة " لمعالجة هذه الأصول.

ولقد نص كل من المعيارين السابقين على تحديد متى يمكن أو يجب الاعتراف بالأصول الملموسة والغير ملموسة، وتحديد الاسس الواجب استخدامها لقياس هذه الأصول، وتوضيح كيفية معالجة الاطفاء، والاهتلاك، وخسائر التدني، التي يمكن أن تطرأ على هذه الأصول.

[1] محمد ابو نصار، جامعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية / الجوانب النظرية والعملية، دار وائل، 2008، ص 609

2-2 تقييم بنود الخصوم : تعتبر عناصر الخصوم المصادر الاساسية والمختلفة لتمويل المؤسسة، ونظرا لتعدد مصادرها يتطلب ذلك معالجتها بدقة وموثوقية وفق معايير وقواعد متفق عليها، ويتم من خلال تقييم حقوق الملكية وحقوق الاقلية، تقييم المخصصات والضرائب المؤجلة، وتقييم القروض والالتزامات المالية الاخرى، وغيرها.

2-2-1 تقييم حقوق الملكية وحقوق الاقلية

- **حقوق الملكية:** لا يوجد معيار مستقل من معايير المحاسبة الدولية يظهر المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية ، ولكن هناك العديد من الفقرات التابعة للعديد من معايير المحاسبة الدولية التي تناولت موضوع حق الملكية ، ويعد قياس حقوق الملكية مهما باعتبارها هي الحد الادنى الذي يجب على المؤسسة أن تحتفظ به من اجل ضمان حقوق الدائنين. ويمكن أن يعتمد في قياس حق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المالي على قياس الأصول والالتزامات. وبالتالي فإن اعاده التقييم واعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة ونقص في حق الملكية، كما نجد أن تقييم راس المال يعتمد على تحديد مفهوم المحافظة على راس المال، وتعريف الربح الناتج عنه.[1]

- **حقوق الاقلية:** وهو الجزء من صافي نتائج اعمال وصافي أصول المؤسسة التابعة، والذي لا تملكه المؤسسة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة، حيث أن الفقرة (33) من المعيار المحاسبي الدولي IAS27اوجبت اظهار حقوق الاقلية في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق الملكية للمؤسسة القابضة، واعتبرت أن حقوق الاقلية هي مصدر تمويل من المالكين وليس التزام لإظهار قيمه حقوق الاقلية في الميزانية الموحدة.[2]

2-2-2 تقييم المخصصات والضرائب المؤجلة كالتزام

- **المخصصات:** قد تتكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلا بناء على احداث معينة ستقع في المستقبل، ولكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن احداث تتعلق بالفترة المالية الحالية، مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من ارباح الفترة الحالية، ولمعالجة هذه المخصصات تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي، والأصول، والالتزامات المحتملة ليوضح متى يتم الاعتراف بالمخصصات ومتى يتم الافصاح عنها.

- **الضريبة المؤجلة كالتزام** : هي مبالغ ضرائب الدخل المدفوعة مقدما للسلطة الضريبية ، ومن المتوقع خصمها من ضرائب الدخل للفترات اللاحقة ، ويتطلب هذا المعيار استخدام طريقه الالتزام الضريبي والتي تعترف بجميع الاثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك الناشئة في السنوات السابقة وتعكس الفترة الحالية، أو الناشئة في فترات

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 207- 208.

[2] محمد ابو نصار، جامعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص438 – 439.

الحالية وستنعكس خلال الفترات اللاحقة من خلال ايجاد فروق مؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للوصول والأساس الضريبي له، وذلك شرط تقدير قيمه الأصول بموثوقية ، ويتوجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كنواتج أو أعباء يتعين تضمينها بالربح أو الخسارة الظاهرة في قيمة الدخل ، ويستثنى من ذلك الارباح التي لا تظهر محاسبيا في قائمة الدخل ويتم الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية مثل: تصحيح الاخطاء، فرق اعادة التقييم، فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة، اندماج الاعمال بطريقة التملك.

2-3- تقييم بنود اخرى: تمثل الايرادات احدى العناصر الهامة أو الرئيسية في القوائم المالية، والتي تهم العديد من الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لتقييم ربحية المؤسسة وكفاءة الادارة في استغلال الأصول المتاحة لديها، ولذلك تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي IAS18 "الايراد لمعالجة الايرادات " من خلال تحديد توقيت الاعتراف بها، وتحديد الاسس المستخدمة لقياسها، وهناك بعض الايرادات والمصاريف الناتجة عن عقود الإنشاء، أوبما تعرف احيانا بعقود المقاولات، وتم وضع المعيار المحاسبي الدولي IAS11 "عقود الانشاء " يعالج الايرادات والتكاليف الناتجة عن هذه العقود ،ونظرا لانتشار نوع جديد من مصادر التمويل والمتمثل في عقود التأجير، ولجوء العديد من المؤسسات للاستفادة من مزاياها، تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي IAS17 "عقود الإيجار" لمعالجة هذا النوع من العناصر، ومما سبق يتم التطرق إلى تقييم الايرادات والإعانات، تقييم الايرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الانشاء، وتقييم عقود الايجار. [1]

المبحث الثالث: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

من خلال الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال التشريع المحاسبي "النظام المحاسبي المالي" من خلال استحداث ثلاث قوائم مالية متمثلة في قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة بالإضافة إلى الملحق، بينما احتفظ بالميزانية وجدول حساب النتيجة مع بعض التعديلات المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية. ويجب على كل مؤسسة تخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد القوائم المالية وعرضها خلال السنة المالية وفق المبادئ والأسس المحاسبية.

المطلب الأول: المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية

[1] BRUN Stephan, l'essentiel des norme comptables internationales IAS/IFRS, gualiano éditeur, paris, France ,2004, p143

تمثل الميزانية إحدى الركائز المهمة في بيان صورة المؤسسة للأطراف المتعاملة معها وهي بذلك تترجم بالأرقام ما تملكه المؤسسة من أصول (موجودات) لديها وهذه الملكية تعبر في القياس المحاسبي هل أن وضع المؤسسة المالي جيد بمقارنته بالمطلوبات (الخصوم)، حيث تشكل المطلوبات ما يترتب على المؤسسة من حقوق للغير.

1- تعريف قائمة الميزانية: تعتبر قائمة الميزانية وثيقة تلخيصيه تعكس الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة مالها من أصول وما عليها من خصوم.

التعريف الأول: يمكن تعريفها بأنها عبارة عن صورة للمركز المالي للمؤسسة من خلال بيان ما لها من ممتلكات الأصول أو الموجودات وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (خصوم)، في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية.[1]

يمكن أن تعرف بأنها كشف شامل بأصول وخصوم المؤسسة مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمؤسسة بتاريخ معين.[2]

التعريف الثاني: كما تعرف الميزانية بأنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات وممتلكات (استخدامات) وتسمى الأصول، وما عليها من مطلوبات (موارد) تسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي.[3]

2- مزايا وعيوب قائمة الميزانية: هناك عدة مزايا تجعل الميزانية ذات أهمية وذلك من خلال معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، ولا تخلى هذه القائمة من عيوب تحد من قيمتها تتمثل هذه المزايا والعيوب فيما يلي:

2-1 مزايا قائمة الميزانية : تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي يجب على المؤسسة إعدادها حيث تحقق الميزات التالية[4]:

- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛

- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛

---

[1] عبدالوهاب رميدي وعلي سماي : المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد، دار هومة، الجزائر، 2011، ط1، ص30.

[2] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن،2009،ص303.

[3] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص30

[4] بلعيد وردة، أثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير الحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 190.

– التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛

– التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال؛

– القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛

– بيان مدى إلزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

– الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

– معرفة سياسة المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.

2-2- عيوب قائمة الميزانية: بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن هذه العيوب[1]:

– يتم إثبات معظم عناصر الأصول والخصوم الواردة في الميزانية بقيمتها الدفترية، ورغم أن هذا الإثبات يتسم بالموثوقية والموضوعية إلا أن قيم هذه العناصر قد تكون مقاسة بوحدات نقدية مختلفة في قيمتها باختلاق تواريخ اقتنائها ولا تكون مساوية لقيمتها الحقيقية العادلة والتي تكون أكثر تعبيرا عن قيمة المؤسسة وأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

– إن تقييم بعض عناصر الميزانية يخضع للتقديرات والأحكام الشخصية، مما يقلل من موثوقية وموضوعية المعلومات التي توفرها هذه القائمة.

– تسقط الميزانية كثيرا من عناصر الأصول التي لها قيمة مالية ومنافع مستقبلية، لاسيما الأصول غير الملموسة والتي منها قيمة الشهرة المكونة ذاتيا بسبب عدم وجود عملية تبادلية عند تولد الأصل وبالتالي عدم إمكانية تسجيله في الدفاتر المحاسبية بموضوعية.

– إن تأجيل الاعتراف بالزيادة الحاصلة في قيم أصول المؤسسة إلى أن يتم حدوث تبادل حقيقي فعلي مع طرف خارجي عنها ، يؤدي إلى إظهارها في الميزانية على غير حقيقتها، ويترتب عليها حرمان بعض الملاك من حقوقهم

[1] محمد مطرو موسى السيوطي ، مرجع سبق ذكره، ص256.

في تلك الزيادة، وبالتالي تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة، بحيث لا يكون صافي الربح الناتج عن أي منها ممثلا للواقع الفعلي لدخل الفترة، مما يحدث تأثيرات مختلفة من سنة إلى أخرى على حقوق المساهمين الذين يتغير تكوينهم بشكل مستمر، فتستفيد فئة منهم على حساب فئات أخرى ويعد ذلك من عيوب قائمة الدخل أيضا.

- يترتب على غياب قيم كثير من الأصول من الميزانية أن تصبح هذه القائمة غير مشتملة على كافة المنافع الاقتصادية المستقبلية وبالتالي لا تكون ممثلة للمركز المالي الحقيقي والقيمة الإقتصادية لهذه المؤسسة في تاريخ معين.

في الحقيقة فإن الميزانية هي القائمة المالية التي تختص في قياس المركز المالي للمؤسسة بتاريخ محدد أو في لحظة معينة، لا تقيس فعلا هذا المركز بالدقة المطلوبة ولا تعبر في حد ذاتها عن القيمة الحقيقية لثروة الملاك ولا القيمة الإقتصادية للمؤسسة ككل، وتقاس بنودها بوحدات نقدية مختلفة القيمة وبدائل قياس متعددة تتمثل في هجين غير متجانس من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

3- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة الميزانية:

يجب على المؤسسة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو الملحق عن تصنيفات فرعية أخرى للعناصر المعروضة بشكل مناسب لعمليات المؤسسة، ويجب أن يتم تصنيف كل عنصر إلى عناصر فرعية حينما يكون حسب الطبيعة، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها والفروع والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وتتمثل هذه الإفصاحات فيما يلي[1]:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة والفوائد ذات الأقلية؛
- وصف لطبيعة وغرض كل احتياط؛
- مبلغ توزيعات الأرباح المقترحة بعد تاريخ إقفال الميزانية؛
- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها؛
- عدد الأسهم الصادرة المدفوعة وغير المدفوعة كليا؛
- القيمة الإسمية لكل سهم أو عملية إن لم تكن للأسهم قيمة إسمية؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 220-3.

- تطور عدد الأسهم بين بداية السنة ونهاية السنة؛
- عدد الأسهم التي تمتلكها المؤسسة أو في الفروع أو المؤسسات المشاركة؛ الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أو عقود البيع؛
- الحقوق والامتيازات والتخفيضات المتعلقة بالأسهم؛

المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة

يتضمن حساب النتيجة العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، وهو وثيقة تلخيصية لأعباء وإيرادات الدورة، ولا يأخذ في الاعتبار تواريخ التحصيل أو التسديد إستنادا إلى مبدأ محاسبة الالتزام، ويسمح بإظهار النتيجة الصافية للدورة.

1- **تعريف قائمة حساب النتيجة:** يعرف بأنه بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء[1].

يتم من خلال قائمة حساب النتيجة حساب النتيجة الصافية التي تعبر عن فترة زمنية معينة؛ كما تعتبر أداة يتم من خلالها تقييم أداء المؤسسة.

2- **مزايا وعيوب قائمة حساب النتيجة:** تحتوي قائمة حساب النتيجة على عدة مزايا وعيوب يمكن ذكرها كما يلي:

2-1- مزايا قائمة حساب النتيجة: تحقق قائمة حساب النتيجة الميزات والخصائص التالية [2]:

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي ترتكز عليها عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة 230-1.

[2] بلعيد وردة، اثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس و الإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير الحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص193.

– التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية؛

– التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها؛

– معرفة ما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الإستمرارية أو بناءا على تصفيتها؛

– حساب بعض النسب المالية كالربحية.

2-2- عيوب قائمة حساب النتيجة : نظرا لكون صافي الدخل هو رقم تقديري ويعكس عددا من الافتراضات والتقديرات مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها ، وأعباء اهتلاك الأصول غير المتداولة، فإنّ على مستخدمي هذه القائمة إدراك أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل والتي تحد من الفوائد المرجوة منها ، ومن هذه العيوب[1]:

– البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير مشمولة بقائمة الدخل ومن هذه البنود المكاسب والخسائر غير المتحققة البعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغييرات في قيمتها سوف تتحقق، ومن الأمثلة الأخرى على ذلك عدم الاعتراف بالزيادة في القيمة الناتجة عن زيادة جودة المنتج أو تحسن الخدمة المقدمة للعملاء أو زيادة كفاءة ومهارة العنصر البشري في المؤسسة.

– تتأثر أرقام الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة ويتضح هذا في الاختلاف في اختيار طريقة الإهتلاك للأصول الثابتة من مؤسسة الأخرى مما يجعل من الصعوبة إجراء المقارنة المباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات بعضها ببعض.

– مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي ومن الأمثلة على تأثير الحكم الشخصي في تحديد رقم الدخل، تقدير قيمة العمر الافتراضي للأصل الثابت لأغراض تحديد نسبة الإهتلاك السنوية وبالتالي فإن الاختلاف في ذلك بين المؤسسات يولد اختلافا في قيم الدخل من مؤسسة لأخرى.

3- مكونات قائمة حساب النتيجة: يجب أن تتضمن قائمة حساب النتيجة المعلومات الدنيا المرتبطة بتقييم الأداء وهي كما يلي[2] :

[1] المرجع نفسه، ص 193.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة230-2.

– تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الأمر الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال

– إيرادات الأنشطة العادية؛

– الإيرادات والأعباء المالية؛

– أعباء المستخدمين؛

– الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

– مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول العينية؛

مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص الأصول المعنوية؛

– نتيجة الأنشطة العادية؛

– الإيرادات والأعباء غير العادية؛

– النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

4– عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة حساب النتيجة:

يتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تعرض إما في حساب النتيجة أو في الملحق فيما يلي[1]:

– تحليل إيرادات الأنشطة العادية

– مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة، والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛ كما أشار النظام المحاسبي المالي كذلك إلى ما يلي:

– للمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتيجة حسب الوظيفة في الملحق، بالإضافة إلى مدونة حسابات الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة تستعمل مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصياتها واحتياجاتها؛

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة230-3.

– تقدم الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها حيث من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتيجة، مثل تكلفة إعادة الهيكلة، نقص في قيمة المخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط ؛

– تأتي النتيجة غير العادية من إيرادات وأعباء ناجمة عن حوادث تمثل طابعا استثنائيا .

المطلب الثالث: المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة

تعرض كل من قائمة الدخل والميزانية بصورة مختزلة جدا بعض المعلومات عن التدفقات النقدية، إذ أن تلك القوائم يتم إعدادها وفق أساس الإستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القوائم السابقة مفردة أو مجتمعة الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الدورة المالية، لذا كان من المهم إيجاد قائمة مالية جديدة قائمة التدفقات النقدية، وقد أصبحت جزءا أساسيا من القوائم المالية.

1– **تعريف قائمة تدفقات الخزينة:** تظهر أهمية قائمة تدفقات الخزينة في أهمية المعلومة الإضافية المتمثلة في تغييرات الخزينة التي جنتها المؤسسة، وتلك التي تستعملها المؤسسة خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حساب النتيجة عن تقديمها ويرى الكثير من المستعملين أن تدفقات الخزينة التي تمثل أصل التغييرات وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية، لأن قيمة المؤسسة تزداد أو تنقص في نظر المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائض لأن تلك الفوائض تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها وتحقيق مشاريع الاستثمار[1].

2– أهداف قائمة تدفقات الخزينة: صممت قائمة تدفقات الخزينة لتحقيق أهداف عدة نذكر منها:

– بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛

– بيان تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية الاستثمارية والتمويلية؛

– الوقوف على الفرق بين النتيجة الصافية وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية؛

– تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهدف التدفقات؛

– التنبؤ بتدفقات الخزينة المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛

[1] محمد بوتين ، المحاسبة المالية الدولية، الصفحات الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2015، ص79.

– التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المفيدة وغير المتاحة الاستخدامات في المؤسسة؛

– مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة تدفقات الخزينة في المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة وبين المؤسسات لمختلفة؛

– التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة أو كمقترضة.

3– الانتقادات الموجهة لقائمة تدفقات الخزينة: بالرغم من الأهداف الكبيرة التي تحققها قائمة تدفقات الخزينة والتي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى، إلا أنها لم تخلو من الانتقادات الموجهة لها، ومن أهم الانتقادات أنها تعد في نهاية السنة المالية وتبين المركز النقدي للمؤسسة والسيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات، ولكنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات[1].

–4 عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة: حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي تحتويها قائمة تدفقات الخزينة، حيث يجب أن تتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحساب النتيجة الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها وهي تتمثل في[2]:

– تدفقات الخزينة التي تولدها الأنشطة التشغيلية غير مرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل؛

– تدفقات الخزينة التي تولدها أنشطة الاستثمار والتي تتمثل في عمليات سحب الأموال عن اقتناء أصول طويلة الأجل أو تحصيل الأموال من بيع أصول طويلة الأجل؛

– تدفقات الخزينة الناتجة عن أنشطة التمويل وهي الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض و رأس المال سواء بالزيادة أو النقصان؛

– تدفقات أموال متأتية من فوائد حصص الأرباح، كما تقدم كلا على حدى وترتيب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى الأنشطة العملياتية للإستثمار أو التمويل؛

5– شكل قائمة التدفقات النقدية : حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي يمكن عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين :

---

[1] بلعيد وردة ، مرجع سبق ذكره، ص196.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، ص26.

– **الطريقة المباشرة:** هي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، وتهدف هذه الطريقة إلى تقديم العناصر الرئيسية للتدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة (الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد الحصول على التدفق النقدي الصافي، ويتم مقارنة هذا التدفق مع النتيجة قبل الضريبة للسنة المالية، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق هذه الطريقة كما يلي: أنظر الملحق رقم (04) .

– **الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة التي من خلالها يتم تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال إستبعاد العمليات التي ليس لها أثر نقدي والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل.

المطلب الرابع: المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة و الملحق

1– المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة

تظهر من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية أي أحداث قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والإحتياطات، وهي توضح أيضا هل أجرت المؤسسة زيادة على رأس المال؟ وكيف كانت الزيادة؟ هل أصدرت المؤسسةأسهما جديدة؟ هل قامت المؤسسة بتوزيع أسهم مجانية؟ هل الأرباح المحتجزة ارتفعت أم انخفضت وبأي مقدار؟ وكذلك الأمر بالنسبة للإحتياطات[1].

1–1– تعريف قائمة تغير الأموال الخاصة : يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة، حيث تعرف قائمة تغير الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها : عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية[2]. ويمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول[3]:

– النتيجة الصافية ؛

– حركة رأس المال (زيادة نقصان استرجاع)؛

[1] عبدالوهاب رميدي و علي سماي، المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة250–1.

[3] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي **IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص81.

- مكافآت رأس المال توزيع الحصص؛

- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس الما؛

- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال.

1-2- مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة: تتمثل مزايا قائمة تغير الأموال الخاصة فيما يلي:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛

- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

1-3- عرض المحتوى المعلوماتي لقائمة تغير الأموال الخاصة:

حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات أو العناصر الدنيا الواجب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المتصلة بالأموال الخاصة وهي تتمثل فيما يلي[1]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة المؤثرة على رأس المال الخاص؛

- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛

- إيرادات وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.

2- المحتوى المعلوماتي للملحق

يتضمن الملحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما يحتوي على الطرائق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم [2].

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة250-1.

[2] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي **IFRS**، مرجع سبق ذكره، ص81.

2-1- تعريف الملحق: للملحق أهمية مثله مثل أي قائمة أخرى، حيث أنه يوضح ويظهر معلومات تفصيلية ذات أهمية لم يتم إدراجها في القوائم المالية الأخرى كالعناصر التي تتطلب معالجة محاسبية خاصة، أو تلك العناصر التي توجد عدة خيارات لقياسها والمعلومات التي تخص الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية، وذلك من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

كذلك الملحق عبارة عن وثيقة ملخصة توفر التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وقائمة حساب النتيجة فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي القوائم المالية[1]، حيث يشمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، وإفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة.

2-2- المحتوى المعلوماتي للملحق: حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتضمن الملاحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر ، كما يشترط في إدراج أي توضيح توفر عنصر الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية، والعناصر المكونة للملاحق تتمثل فيما يلي :

2-2-1- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية: تتضمن توضيحات حول جميع المبادئ والطرق المحاسبية التي استعملتها المؤسسة في إعداد القوائم المالية ومدى مطابقتها للقوانين والمعايير المحددة، وفي حالة مخالفتها فإنه يجب على المؤسسة توضيح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بذلك، يمكن أن يتضمن هذا العنصر توضيحات حول :

- بيان أنماط القياس المطبقة التي أعدت على أساسها القوائم المالية ولاسيما:
- في مجال الطرق المتبعة في حساب الإهتلاكات والمؤونات؛
- في مجال تقييم المخزونات؛
- في مجال تقييم سندات المساهمة؛
- في مجال قياس الأصول والخصوم عند إستخدام طرق أخرى للقياس خلافا لطريقة التكلفة التاريخية.

[1] القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، ص 38.

– الإشارة إلى الطريقة المتبعة في قياس قيمة عنصر من عناصر القوائم المالية إذا كان يسمح بقياسه على أساس عدة طرق؛

– تفسيرات لعدم إدراج حسابات في القوائم المالية أو عمليات إعادة الترتيب وتعديل عمليات سنوات سابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛

– توضيح وشرح الأسباب التي جعلت المؤسسة تقوم بتغيير طريقة من الطرق المحاسبية وتبيين أثر ذلك التغيير على نتيجة الدورة الحالية والدورات السابقة والأموال الخاصة؛

– تصحيح الأخطاء التي تم إرتكابها خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، ومدى تأثيرها على الحسابات الخاصة بالنسبة للسنة الحالية والسنوات السابقة.

2-2-2- معلومات إضافية لفهم أفضل للميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة: نذكر على سبيل المثال الجداول التالية[1]:

– جدول يبين حركة الأصول الثابتة من خلال عمليات الدخول والخروج وكذلك التحويلات الداخلية بينها؛

– جدول يبين الإهتلاكات وخسائر القيمة والمخصصات التي تمت خلال السنة المالية، مع توضيح طرق الحساب المستعملة؛

– جدول يبين المعلومات الخاصة بالالتزامات المتخذة في إطار حيازة الاستثمارات عن طريق عقد إيجار تمويلي مثل طبيعة الممتلكات المعالجة المحاسبية، المبلغ ومدة القرض؛

– جدول تفصيلي للمؤونات المكونة خلال السنة المالية والتغيرات الحاصلة فيها؛

– توضيحات حول عملية وطرق القياس؛

– توضيح مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المسجلة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول والمخزونات التي تنتجها المؤسسة؛

– جدول يبين أجال استحقاق الديون الدائنة والمدينة في تاريخ إقفال الحسابات؛

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص ص38-39.

– توضيح طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة للتوظيفات المسجلة بالقيمة السوقية؛

– تقديم توضيحات تخص نوع خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها والإهتلاكات والمعالجة المحاسبية؛

– تقسيم قائمة حساب النتيجة حسب الوظائف أو حسب الأسواق الجغرافية؛

– توضيح الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح أداء المؤسسة بالنسبة للسنة المالية.

2-2-3- المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم فيما بين الوحدات والمؤسسة الأم: تشمل هذه المعلومات ما يلي[1]:

– معلومات تتعلق بالمؤسسات التي تملك المؤسسة حصة في رأس مالها بنسبة تفوق 20% أو التي تمارس عليها رقابة، بحيث تبين اسم وعنوان المؤسسة وقيمة الأموال الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة ومساهمات مختلف الأطراف فيها؛

– توضيحات حول التعاملات التي حدثت بين أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الإجمالية لكل فئة؛

– جدول يبين الحصص الخاصة بالاستثمارات المالية والديون الدائنة والمدينة، وكذلك الأعباء والإيرادات المالية التي تخص المؤسسة الأم والفروع التابعة لها والمؤسسات المشاركة في المجمع؛

– توضيحات حول المؤسسات التي لم تدخل ضمن مسار التجميع؛

– المعلومات المهمة التي تسمح بتقدير محيط وممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجة المجمع؛

– توضيحات حول الفرق الناتج عن عملية التجميع (Good will) وكيفية إهتلاكها .

2-2-4- المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة :تتمثل في المعلومات الضرورية للحصول على صورة وفية ونذكر منها[2] :

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص ص38-39.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص38-39.

– تفصيلات حول عدد الأسهم المكتتبة المحررة وغير المحررة ، القيمة الإسمية للأسهم، تطور عدد الأسهم فيما بين بداية السنة المالية ونهايتها عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة في الفروع والمؤسسات الأخرى، الحقوق والامتيازات التي تخص بعض الأسهم.

– توضيحات حول مبالغ توزيع الحصص المقترحة، مبالغ الالتزامات المالية الأخرى بين المؤسسة ومساهميها؛

– توضيحات حول عدد عمال المؤسسة خلال السنة المالية؛

– تحليل العناصر ذات الأهمية القطاعية حسب كل قطاع نشاط وحسب كل قطاع جغرافي؛

– توضيحات مبالغ الالتزامات المالية غير المدرجة في الميزانية؛

– مبالغ الالتزامات الخاصة بالمعاشات والتقاعد؛

– معلومات حول التعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية على المشتقات المالية؛

– توضيحات حول الأخطار المحتملة التي لم تستطع المؤسسة تقدير مبلغها ، وبالتالي عدم تكوين مؤونة لها؛

– توضيحات حول الأحداث التي وقعت بعد إقفال السنة المالية، والتي لم تؤثر على الوضعية المالية لكنها ذات أهمية وتؤثر في قرارات مستعملي القوائم المالية توضيحات حول الإعانات العمومية غير المدرجة في القوائم المالية بفعل طبيعتها، لكنها تكتسي طابعا هاما.

خلاصة الفصل الأول:

بناءً على ما تم مناقشته في هذا الفصل، وصلنا إلى استنتاج أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يُسهم في توفير قوائم مالية دقيقة وموثوقة تعكس وضع وأداء المؤسسة المالي. إنه أيضًا مدخلاً أساسيًا لإدارة المعلومات المالية. تم استعراض الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية التي تحكم إعداد وتقديم التقارير المالية في الساحة الدولية، وتم التركيز على أهمية هذه المعايير في تحقيق التوحيد والتنسيق بين المؤسسات المالية في مختلف الدول.

فيما يتعلق بأهمية القوائم المالية، تم توضيح العناصر المالية التي يجب تضمينها في كل قائمة. تم تسليط الضوء على أهمية توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة من خلال هذه القوائم وكيفية استخدامها في اتخاذ القرارات المالية.

وفي الختام، تم مناقشة عرض وتحليل القوائم المالية وفقًا للنظام المحاسبي المالي، وتوضيح أهمية ودور كل عنصر في فهم الأداء المالي للمؤسسة وتحليل الاتجاهات المالية. كما تم استعراض الأدوات والتقنيات المستخدمة في عملية تحليل القوائم المالية.

يرجى ملاحظة أن هذه إعادة صياغة قد تكون بسيطة وليست بالضرورة تمثيلًا دقيقًا للمحتوى الأصلي. إذا كانت هناك تعديلات أو توضيحات إضافية تود إجراؤها، فلا تتردد في مشاركتها.

الفصل الثاني

القياس والإفصاح

المحاسبي لعناصر القوائم

المالية وفق النظام المحاسبي

المالي

تمهيد :

تعتبر وظيفتي القياس والإفصاح من أهم وظائف المحاسبة، حيث تعتمد وظيفة الإفصاح على وظيفة القياس، وتخضع هذه الأخيرة لقيود تنعكس على نتائج القياس وعلى المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، فالقياس المحاسبي يُعنى بتحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، لذا فإنّ القوائم المالية التي يعتقد أنها تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة بعيدة عن الواقع بسبب القيود على عملية القياس المحاسبي.

إن الإصلاحات التي مست المنظومة المحاسبية في الجزائر ، مست بدرجة كبيرة المبادئ والفروض التي تقوم عليها عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية والتي تنعكس بدورها على عرض المحتوى المعلوماتي لها، إذ نص النظام المحاسبي المالي على وجوب الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية إعداد الكشوف المالية، وحرصه على ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، كما توجه النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها القيمة الحقيقية، كما نص على ضرورة وجود حد أدني من المعلومات التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية سواء ضمن القوائم المالية أو في الملحق، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي.

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي جوهر إجراءات العمل المحاسبي، لذلك يترك بصماته على القوائم المالية، حيث يمكن من خلاله قرن الأعداد بالأحداث التي تحدث بالمؤسسة سواء كانت أحداث ماضية أو حالية أو مستقبلية.

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي، ولعل ما يؤكد ذلك أن كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.[1]

إن وظيفة القياس المحاسبي تنصب على قياس موارد واستخدامات الوحدة الاقتصادية وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات حيث يشكل هذا الإطار لعملية القياس مجال عمل المحاسبة المالية بمفهومها الشامل الذي ينجم عنه مجالات فرعية للقياس معبرة عن فروع المحاسبة الأخرى كالمحاسبة الضريبية والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وغيرها.[2]

1. تعريف القياس المحاسبي: ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام لـ Campell الذي عرفه بالتالي: يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.[3]

وردت عدة تعاريف تخص القياس المحاسبي نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) القياس المحاسبي بأنه عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار .[4]

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دون طبعة، ذات السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت 1990،ص20

[2] بكر إبراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد20 ، العدد 71، 2008، ص7.

[3] وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة، دون طبعة، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة بالدنمرك، 2007،ص40

[4] ريتشارد شروید، وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012، ص185.

التعريف الثاني: عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (ASB1) القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري بأنه عملية تحديد القيم النقدية التي يتم الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج، بالاعتماد على طرق قياس محددة.[1]

2- طرق القياس المحاسبي : بما أن القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية لعناصر القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، فإنه يتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية يمكن عرضها كما يلي:[2]

- التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف مثل ضرائب الدخل بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

- القيمة القابلة للتحقق: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

- القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

[1] مجلس معايير الحاسبة الدولية IASB، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)، 2001، الفقرة 99.

[2] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، طبعة1، دار صفاء للطباعة والنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص 60

المطلب الثاني: أساليب ومعايير القياس المحاسبي

1- أساليب القياس المحاسبي: في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب، يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي:[1]

– أساليب القياس الأساسية (المباشرة): باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة أصل وذلك من خلال ثمنه المثبت على فاتورة الشراء.

– أساليب قياس مشتقة (غير مباشرة): عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، حيث تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المداخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة.

– أساليب قياس تحكمية: أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (ljiri) تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية:

– إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس؛

– تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف؛

تندرج معظم أساليب القياس المحاسبي تحت هذا النوع من أساليب القياس، ففي قياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 109-111.

الأصل بناء لتكلفته الإستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

2- **معايير القياس المحاسبي**: المعايير تمثل حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من هذا القياس، ويمكن اعتماد معايير أساسية لقياس الأصول في المحاسبة هي:[1]

- **الصلاحية للغرض المستهدف** : يعتبر قياس كل من الربح، وإظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية هما الهدفان الأساسيان في القياس المحاسبي، وهذا يتطلب بيانات ومعلومات محاسبية كافية ودقيقة ويمكن الاعتماد عليها لتفسير الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها، ولا بد من وجود التكافؤ بين الأرقام الكمية المعبرة عن الأهداف المحاسبية وبين الأحداث، أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام، حتى يمكن الاعتماد عليها وعرضها عرضا صادقا، وهذا مما يزيد من درجة الاعتمادية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

- **القابلية للتحقق** : تشكل البيانات أو المعلومات المحاسبية قاعدة أساسية، لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظل ظروف متشابهة، ولتحديد أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالات محددة ولها استقلاليتها، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها.

- **الالتزام بالموضوعية**: يعني أنّ البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى، وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي، وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية، كاعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لتقويم الأصول الثابتة.

- **القابلية للقياس الكمي**: التعبير عن الأحداث الاقتصادية بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصول المؤسسة، وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى، لقياس التغيرات المحاسبية، نظرا لعدم تماثلها وهذا ما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبصورة مناسبة وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها إلى أقل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية.

[1] أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص62 .

المطلب الثالث: أسس القياس المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أسس ومعايير القياس المحاسبي حيث للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي تتم المقارنة بينها على أساس خلوها من[1] :

- **أخطاء التوقيت:** تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معنية، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى؛
- **أخطاء وحدة القياس:** ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعير القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية؛
- **قابلية التفسير:** ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى و الاستخدام؛ **الملائمة:** تعتبر هذه الخاصية هي الأساس الثاني من أسس تقييم بدائل القياس المحاسبي أي ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة في وقتها.

المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي

تعاني عملية القياس المحاسبي من وجود بعض المشاكل التي تنعكس آثارها على مخرجات النظام المحاسبي فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات، ومن هذه المشاكل :

1- قيود ومحددات القياس المحاسبي : تخضع وظيفة القياس المحاسبي لقيود أو محددات لا يمكن تجاوزها، لذا فإن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وتمثل نتيجة النشاط والمركز المالي بعد انتهاء الفترة المالية ويعتقد معظم مستخدمي هذه القوائم المالية بأنّ مثل هذه التقارير تعكس الواقع والحقيقة إلا أن ذلك ليس بقريب منه كونها تخضع لمثل هذه المحددات وهي كالآتي:[2]

[1] ابراهيم خليل و حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و اثرها على استبدال الاصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد21، العراق،2009، ص13.

[2] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي ،القياس المحاسبي ومحدداته وإنعكاساتها على راي ماقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع الاردن، 2014، ص ص 51-65.

- **عدم التأكد** : إن عدم التأكد واحد من القيود التي تؤثر في جودة عملية القياس المحاسبي ونتيجتها كونها تتعلق بأحداث اقتصادية مستقبلية ومن هنا تكون هذه المعلومات غير موثوقة كونها غير مؤكدة.

- **الموضوعية وقابلية التحقق** : علاقة القياس المحاسبي بالموضوعية فيقول الشيرازي" القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر باستخدامه بشكل مستقل نفس قواعد وأسلوب القياس، فإذا أردنا أن نثبت صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار .

- **أثر الوحدة النقدية:** ولأن القياس المحاسبي قياس (بالقيم الحقيقية) في تاريخ حدوث عناصر القوائم المالية، فإن تغير هذه القيم لاحقا بمرور الوقت يؤدي إلى أن القياس المحاسبي ونتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم الأمس، ومن جهة أخرى فإنّ التجميع الذي يقوم به المحاسب لقيم عناصر القوائم المالية المتباينة يجعل هذا التجميع بدنانير مختلفة القيم.

- **أثر الحيطة والحذر:** إن مفهوم التحفظ لا يعد مسلمة حسابية ولا يجب أن يكون واحدا من القيود ، لكن تطبيقه يفرض قيدا على عرض البيانات التي تكون بدونه موثوقا بها أو ملائمة، وليفهم التحفظ في المحاسبة فإنّه يجب محاولة فهم الظروف التي تؤدي إلى زيادة وإبراز مدى الصدق في هذا القيد.

- **التحيز في القياس المحاسبي:** تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو العلوم الاجتماعية على حد سواء، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنّه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص.

المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

لتحديد الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي القوائم المالية، ولإظهار الوضعية المالية والأداء المالي الحقيقي للمؤسسة يتطلب تحديد كل الأسس التي بناء عليها يتم الإعتراف بكل عنصر من عناصر الميزانية ومن ثم تحديد الأساليب الموضوعية لقياس قيم هذه العناصر، وتختلف خصائص هذه العناصر ولكن يتم إدراجها على أساس رئيسي هو أساس الأساس الإستحقاق، ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا المبحث قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: قياس عناصر قائمة الميزانية

تعتبر الميزانية وثيقة محاسبية تبين لنا الوضعية المالية للمؤسسة خلال مدة معينة، إذا فما هي إلا صورة فوتوغرافية حيث من خلالها نستطيع أن نعرف ما للمؤسسة وما عليها هذه الصورة تعد مرة خلال السنة، وهذا عند نهاية السنة المالية.

1.مفهوم الأصول

هي عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تمتلكها المؤسسة أو تكون تحت سيطرتها من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث سابقة[1]. وطبقا للقواعد العامة لقياس الأصول، يدرج الأصل العيني أو المعنوي أو المالي في الحسابات كأصل في حالة ما[2]:

إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة.

2.أنواع الأصول

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفق المعياري السيولة والفترة الزمنية وهذا ما أعتمد في النظام المحاسبي المالي، فالأصل الأكثر سرعة يأتي في آخر الأصول مثل الصندوق، وأبطئها تحولا إلى سيولة كالأراضي والمباني تكون في أعلى الأصول لأنّ الهدف من وجودها هو الاستغلال لمدة طويلة، وهاتان الفئتان هما:

[1] Benaibouche Mohamed cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier 20 Edition, OPUN, ALGERIA, 2012, P 57.

[2] بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار ،هومة، الجزائر، 2009،ص 55

1.2 الأصول طويلة الأجل (غير جارية)

ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى ثلاث مجموعات:

1.1.2مجموعة الأصول المعنوية

حسب البند 2121 من النظام المحاسبي المالي، تعرف الأصول غير الملموسة كالتالي: " هو أصل محدد، غير نقدي ليس له وجود مادي مسيطر عليه من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي[1].

ومن خلال هذا التعريف نستنتج الشروط التالية:

-أن يكون الأصل مسيطر عليه أي أن للمؤسسة القدرة على الحصول مكافئات الأصل كنتيجة لشرائه

أو إنجازه؛

-أن يتم توقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية منه؛

-أن تكون له تكلفة يمكن تحديدها بموثوقية؛

-أن يكون الأصل محدد أي منفصل بحيث يمكن بيعه أو تأجيره.

وحسب هذه الشروط تستثني الشهرة المولدة داخليا للمؤسسة، لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، ولا يمكن قياسها بشكل موثوق وغير قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى،

ويدخل ضمن الأصول غير الملموسة برامج الكمبيوتر ، حقوق الطبع ، حوق التأليف وشهرة المحل المقتناة (حالة الاندماج).

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 328.

2.1.2.مجموعة الأصول العينية

حسب البند 1121 من النظام المحاسبي المالي تعرف الأصول الملموسة كالتالي:" هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو استعماله لأغراض إدارية، والذي يفترض أن يستغرق مدة استعماله أكثر من دورة محاسبية[1].

3.1.2 مجموعة الأصول المالية

تعرف الأصول المالية غير الجارية على أنها عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة تفوق السنة، أو سندات قيم مماثلة ترغب المؤسسة في الاحتفاظ بها لأكثر من دورة وتظم العناصر التالية :

-سندات المساهمة والحقوق المرتبطة التي يعد امتلاكها مقيدا لنشاط المؤسسة، خاصة إذا كانت تسمح لها بممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة للسندات، أو تكون مراقبة لها: المساهمات في الفروع؛

-السندات الموجهة لتوفير مردودية مرضية للمؤسسة دون التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة للسندات؛

-السندات الأخرى التي تمثل حصص لرأس المال أو توظيفات طويلة الأجل تحتفظ بها المؤسسة إلى غاية حلول أجل استحقاقها؛

-القروض والحسابات الأخرى التي لا تنوي المؤسسة بيعها أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير.

2.2. الأصول الجارية (قصيرة الأجل)

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل النقديات الزبائن أوراق القبض، كما تشمل أيضا المخزون من البضائع والمواد الأولية والمنتجات والرسوم المحصلة وغيرها

3. قياس الأصول

1.3الأصول المعنوية

1.1.3القياس الأولي للأصول المعنوية

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة 121-1

وفق النظام المحاسبي المالي تدرج الأصول المعنوية (غير الملموسة) في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، وبالإضافة إلى حيازة الأصل عن طريق الشراء يمكن إقتناء الأصل بطرق أخرى وهي[1] :

الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال (المؤسسات): يسجل فارق الإقتناء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الإقتناء أو إنصهار أو إندماج، ويحدد فارق الإندماج الأولي لدى دخول مؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة إقتناء السندات كما تظهر في الأصل التابع للمؤسسة المالكة لهذه السندات والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى الشركة المالكة (المؤسسة) بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإدماج[2].

- الإقتناء بموجب إعانة حكومية؛
- الإقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى؛
- الإنجاز الداخلي: وتتضمن تكلفة المواد تكلفة العتاد اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

1.1.1.3نفقات البحث والتطوير

تعرف نفقات البحث وللتطوير الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تقوم به المؤسسة أصلا معنويا إذا توفرت الشروط التالية[3]:

-إذا كانت النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

-إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو إستعمالها أو بيعها؛

-يمكن قياس هذه النفقات بصورة صادقة.

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 329.

[2] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة 132-13

[3] نفس المرجع السابق الفقرة 121-14

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث في مشروع داخلي فإنّ أعبائه تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة، ولا يتم إدراجها كأصل معنوي[1].

2.1.3إهتلاك (إطفاء) الأصول المعنوية

إن طريقة إهتلاك الأصل المعنوي هي إنعكاس تطور إستهلاك المؤسسة للمنافع الإقتصادية التي يدرها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة فإنّه يجب تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي، ومن خلال هذا نميز نوعين من الأصول المعنوية :

-أصول المعنوية محددة المدة النفعية، حيث تهتلك حسب وتيرة الإستفادة من منافعها الإقتصادية طيلة العمر الإنتاجي، مثلا الرخص تحدد مدة الاستفادة منها بموجب العقد، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه لا يجب أن تتعدى هذه المدة 20 سنة، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو عدم تحديدها على المؤسسة تقديم المعلومات المتعلقة بذلك في ملحق القوائم المالية؛

-أصول معنوية غير محددة الإستفادة من منافعها الإقتصادية، كالشهرة مثلا، حيث لا يجب أن تهتلك.

3.1.3القياس اللاحق للأصول المعنوية:

وفق النظام المحاسبي المالي بعد التسجيل الأولي للأصول المعنوية، يجب أن تسجل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم ناقص الإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة[2]، ويرخص لهذه المعالجة إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة[3]

4.1.3 الخسارة في قيمة الأصول المعنوية

يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة الأصول المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية بعد الإستهلاكات في نهاية كل دورة ، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة[4].

5.1.3تقييم الأصول المعنوية عند خروجها من المؤسسة

[1] بن ربيع حذيفة، الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، مرجع سبق ذكره، ص 330

[2] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة 121-21 10

[3] نفس المرجع السابق الفقرة 121-27

[4] نفس المرجع السابق الفقرة 121-10

يجب أن يحذف الأصل غير الملموس (المعنوي) من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا إقتصادية مستقبلية من استخدامه، أو خروجه، فالأرباح والخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل في الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة.

.2.3الأصول العينية

1.2.3 القياس الأولي للأصول العينية

تحتل الأصول المعينية مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات، حيث تخضع هذه الأصول إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة، ولذلك فإنّ النظام المحاسبي المالي اعتمد عدة طرق لتسجيل الأصول ضمن الميزانية، حيث تحدد قيمة الأصول وتسجل محاسبيا بـ:

-تكلفة الشراء، إذا كان الأصل مشترى، ويدخل في هذه التكلفة كل من ثمن الشراء والمصارف الملحقة الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للاسترجاع المصاريف الأخرى مثل النقل الشحن والتركيب) مع استبعاد التنزيلات والتخفيضات؛

-إذا كان تسديد قيمة الأصل عن فترات فإنّ قيمة الأقساط سوف تحين، وكذلك الأمر إذا كان هناك مصاريف تتعلق بتحويل أو تفكيك أو تجديد أحد قيم الأصول العينية؛

-تكلفة الإنتاج إذا كان الأصل منتج من طرف المؤسسة نفسها، أي تكلفة الاستهلاكات من المواد والخدمات والعمليات الأخرى المرتبة بالإنتاج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

-بالنسبة للأصول المكسبة عن طريق التبادل تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)؛

-الأعباء الإدارية العامة تستبعد من تكلفة الإدخال؛

2.2.3 إهتلاك الأصول العينية: في نهاية السنة المحاسبية المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد الإنخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله وذلك وفقا للشروط التالية[1]:

[1] هوام جمعة، المحاسبية المعمقة وفق لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليةIAS IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 53

-كم بالنسبة للأصول ذات الإستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فإن المؤسسة تعد مخطط إهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول؛

-بالنسبة للأصول المادية والتي لها قيمة حالية أقل سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الاجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

ويعرف الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بأنه إستهلاك للمنافع الإقتصادية المرتبطة بالأصل ويتم إدراجه كعبئ، ويوزع المبلغ القابل للإستهلاك وفقا لوتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المنتظرة من إستخدام هذا الأصل، وذلك مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية المدة النفعية له[1].

ويتم إعداد مخطط الإهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة وبداية تشغيله ويجب تبرير أي تعديل، وذلك وفق لـ [2]:

-القيمة القابلة لإهتلاك الأصل؛

-مدة ووزن إستهلاك المنافع الإقتصادية؛

-الطريقة المتبعة لترجمة هذا الإستهلاك.

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي أربعة طرق لإهتلاك الأصول وهي[3]:

1.2.2.3طريقة القسط الثابت: ويتم إحتساب الإهتلاك وفقا لهذه الطريقة على أساس زمني، فهي تحمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، ومن مميزات هذه الطريقة سهولة الإستخدام وملاءمتها لإحتساب الإهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال حياته الإنتاجية، ويحسب الإهتلاك وفقا للمعادلة التالية:

قسط الإهتلاك السنوي = (التكلفة – القيمة المتبقية)/ (العمر الإنتاجي للأصل)

[1] بلعروسي أحمد التيجاني، مرجع سبق ذكره، ص:57.

[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:54.

[3] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرة 121-7.

2.2.2.3طريقة الاهتلاك المتناقص: تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة (القيمة القابلة للإهتلاك)، وتمثل القيمة القابلة للإهتلاك للسنة الأولى تكلفة الحيازة أو الإنتاج، أما في السنوات الموالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح إهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للإهتلاك الخاص بها، وهذا مع كل سنوات عمر الأصل، وتفاديا أن يكون مبلغ القسط الأخير أكبر من الأقساط السابقة تقسم القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من العمر المفيد للأصل، وذلك عندما يصبح القسط السنوي المتناقص اقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية. وتحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الإهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي، ويرتبط المعامل الضريبي بالعمر المفيد للأصل.

3.2.2.3طريقة الإهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج: هناك بعض الأصول يرتبط تناقص وإستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج، فإستهلاك منافع الأصل ليست تابعة للزمن، وإنّما تابع لكيفية الإستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة ساعات العمل، عدد الكيلومترات المقطوعة....

ويتمثل معدل الإهتلاك وفق هذه الطريقة حاصل قسمة القيمة القابلة للإهتلاك على عدد وحدات النشاط .

معدل الإهتلاك = (القيمة القابلة للإهتلاك/ عدد وحدات النشاط)

ويحسب قسط الإهتلاك السنوي كما يلي[1]:

قسط الإهتلاك للسنة ن= عدد وحدات النشاط للسنة ن x معدل الإهتلاك

4.2.2.3طريقة الاهتلاك المتزايدSofty : يتم حساب قسط الإهتلاك في المؤسسة التي تستخدم هذه الطريقة، بجمع سنوات العمر الإنتاجية المقدرة للأصل، واستخراج قيمة الأصل المعدة للإهتلاك والتي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية، وبعدها يحسب قسط الإهتلاك السنوي كما يلي:

قسط الإهتلاك السنوي = أساس الإهتلاك x n/N

n:تمثل عدد السنوات الباقية من عمر الأصل في بداية السنة.

N:تمثل مجموع عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

[1] حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، دار الحامد، عمان الاردن، ط1، 2007

ويرجع إختيار طريقة الإهتلاك إلى طبيعة الأصل المعني، حيث يجب على المؤسسة إتباع أسلوب (طريقة) منطقي يراعى فيه التناقص في قدرة الأصل الإنتاجية.

كما ذكرنا سابقا، يتم تحديد مخطط إهتلاك الأصل عند دخوله للمؤسسة وبداية تشغيله، ومن المحتمل أن تكون هذه المدة غير مناسبة، لذلك يجب ندرس دوريا المدة النفعية للأصل، كذلك القيمة المتبقية، حيث يجب تعديل مخطط الإهتلاك إذا كان هناك تغير، أما بالنسبة للأصول المفككة يجب فيتم إعداد جدول إهتلاك لكل عنصر من التجهيزات القابلة للتفكيك، كل على حدى حتى ولو تم الإقتناء معا[1].

3.2.3القياس اللاحق للأصول العينية: بعد الإعتراف والقياس المبدئي للأصل العيني يسمح النظام المحاسبي المالي بطريقتين للإعادة التقييم وهي[2]:

1.3.2.3نموذج التكلفة: بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك المتراكم ومجمع خسائر إنخفاض القيمة للأصل.

2.3.2.3نموذج إعادة التقييم: أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة، ويتم إعادة التقييم بإنتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

4.2.3الخسارة في قيمة الأصول: يجب على كل مؤسسة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل، وذلك بإجراء العمليات التالية[3]:

1.4.2.3 3 أدلة على خسارة القيمة: عند قفل الحسابات، يجب على المؤسسة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يبين أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بين هذه الأدلة إنخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع في المخطط الإبتدائي، التغير في البيئة التكنولوجية وغيرها.

2.4.2.3 إختبار الخسارة في القيمة

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19، الفقرتين 121-8 121-9.

[2] نفس المرجع السابق،الفقرتين 121-20 121-21.

[3] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

ويتمثل في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد الإهتلاكات مع قيمته الحالية (القيمة القابلة للإسترداد)، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة.

كما يجب على في نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة مسبقا، فتدني القيمة ليس نهائي، إذ يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغاءه، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للإسترداد (التحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الإسترجاع أو الإلغاء بشرط ألا يكون يتعدى مبلغ الإسترجاع مبلغ التدني المسجل سابقا حتى لا نتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية[1]

5.2.3.تقييم الأصول العينية عند خروجها من ذمة المؤسسة: قد تستغني (تتنازل) المؤسسة عن أصول مادية بسبب من الأسباب كعدم كفايته الإنتاجية، أو لتقادمها أو بسبب تغير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الإستغناء عن الأصول إما بالبيع سواء في نهاية عمرها الإنتاجي أو قبل نهاية عمرها الإنتاجي، وقد يترتب عن عملية البيع أرباح أو خسائر يجب تسجيلها في حساب النتيجة، أو التنازل عن الأصول عن طريق الإستبدال، وتخرج الأصول بالقيمة المحاسبية الصافية من ذمة المؤسسة[2].

3.3حالات خاصة لقياس الأصول المعنوية والعينية: عالج النظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بعض الحالات التي لها خصوصية في القياس والإدراج ومسك الحسابات فيبين الإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة معالجة الأراضي والمباني التي تشكل أصولا متمايزة، تقييم الأصول البيولوجية العمليات المنجزة بصفة مشتركة وغيرها.

1.3.3 الأصول المكتسبة بالعملات الاجنبية: تسجل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة في الميزانية بالعملة الوطنية وتحول على أساس سعر الصرف المعمول يوم إتمام العملية، ويتحفظ بهذه القيمة لغاية تاريخ إهتلاكها أو التنازل عليها[3].

2.3.3 شراء الأراضي والمباني معا: تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولو تم إقتناءها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للإهتلاك، بينما الأراضي على العموم هي أصول غير قابلة للإهتلاك[4].

---

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج1، مرجع سبق ذكره، ص373.

[2] نفس المرجع السابق، ص 293.

[3] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 137-1.

[4] نفس المرجع السابق،الفقرة 121-9.

3.3.3 الأصول البيولوجية: يتم قياس الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقة مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وإذا تعذر قياس قيمة الأصل بصورة صادقة يقيم هذا الأصل بتكلفته منقوصا منها جميع الإهتلاكات وخسائر القيمة[1].

4.3.3العقارات الموظفة: يشكل أي عقار ملكا عقاريا إذا كان غير موجه إلى:

- الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛

- البيع في إطار النشاط العادي.

وتدرج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية بإعتبارها أصولا عينية بـ:

- طريقة الكلفة : بالتكلفة بعد طرح مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

- طريقة القيمة الحقيقية : وذلك على أساس قيمتها الحقيقة تطبق المؤسسة الطريقة التي إختارتها على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من الأصول، أو إلى حين تغيير إستعمال العقار، وإذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية بمصداقية، فإنّ هذا العقار يدرج في الحسابات على أساس طريقة التكلفة.

5.3.3 العمليات المنجزة بصورة مشتركة: وهي العمليات التي تتم نتيجة إتفاق طرفان أو أكثر عن ممارسة نشاط إقتصادي تحت الرقابة المشتركة. وتسجل العمليات لدى كل مشارك حسب الشروط المتفق عليها في العقد كما يلي[2]:

-تسجل الأعباء والإيرادات عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصفة مشتركة ممسوكة من طرف مسير واحد وكل شريك يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه فقط.

-يدرج كل شريك في حساباته قسط من الأصول والخصوم بالإضافة إلى حصة من المنتجات والأعباء إذا كانت مراقبة الأصول تتم بصورة مشتركة والملكية مشتركة.

- عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من المشاركين مساهمة، فان كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجةوالأعباء والإيرادات.

[1] نفس المرجع السابق،الفقرة121-19.

[2] لجنة منشوات الصفحات الزرقاء العالمية (م ص زع) النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر ، 2010، ص،42

6.3.3 إمتيازات المرفق العمومي: يقصد بإمتياز المرفق العمومي أن مؤسسة عمومية قد تتخلى عن تنفيذ خدمة عامة لمؤسسة أخرى مقابل مداخيل تحمل على مستعمل الخدمة العامة المرتبطة بالإمتياز، وتدرج الأصول التي وضعها المتنازل أو المتنازل له في الإمتياز في ميزانية المؤسسة صاحب الإمتياز، ويكفل المستوى المطلوب للطاقة الإنتاجية الخاصة منشآت المرفق العمومي المتنازل عنها بإستعمال الإهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملاءمة (مؤونات من أجل التجديد).

7.3.3. الحسابات المدمجة :كل مؤسسة (المؤسسة (الأم) مقرها ونشاطها الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، تعد وتنشر القوائم المالية المدمجة لمجموع المؤسسات الواقعة تحت رقابتها، والرقابة هي سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من أجل الحصول على منافع من الأنشطة، وتكون هذه الرقابة في حالة إمتلاك المؤسسة لأكثر من 50% من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعيين وإنهاء مهام أغلبية المسريين[1].

8.3.3الحسابات المركبة: تقوم المؤسسات التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس المركز الإستراتيجي لإتخاذ القرارات دون أن تكون لديهم روابط قانونية متعلقة بالسيطرة، بإعداد وتقديم الحسابات كما لو كان الأمر يتعلق بمؤسسة واحدة[2].

9.3.3. الضرائب المؤجلة: الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع –ضرائب مؤجلة خصوم– أو قابل للتحصيل –ضرائب مؤجلة أصول – خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج وهي تنتج عن [3]:

– فارق زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبئ ما وأخذه وإحتسابه في النتيجة لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور.

– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منطور (متوقع).

–تعديلات أو عمليات حذف، ومعالجة معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة

[1] بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، الجزائر، 16/17 نوفمبر 2009،ص، 11 .

[2] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة132–9.

[3] لجنة م ص زع. مرجع سبق ذكره ص،51.

وعند إقفال سنة مالية ما يفصل ما بين الضرائب المؤجلة كخصم ، والديون الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع الضرائب المؤجلة على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحسين.

10.3.3عقود الإيجار : عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق يمنح المؤجر بموجبه للمستأجر حق إستعمال أصل ما لفترة زمنية معينة متفق عليها، بمقابل دفعة أو دفعات معينة، ونميز من الناحية المحاسبية نوعين من عقود الإيجار:

1.10.3.3 .عقد الإيجار التشغيلي (البسيط): وهو ذلك العقد الذي يمنح بموجبه المؤجر إلى المستأجر الحق في إستخدام أصل معين ولفترة زمنية محددة، مع إحتفاظ المؤجر بملكية الأصل وما ينطوي على ذلك من مخاطر مقابل دفعات الإيجار.

.2.10.3.3. عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل إلى المستأجر، ومن المخاطر التي ستحول إلى المستأجر التقادم التقني، تقلبات أسعار السوق، إنخفاض في الطاقة الإنتاجية، أما المنافع فتتضمن حقوق التنازل عن الأصل إيرادات استخدام الأصل، بالإضافة إلى هذا فإنه ليس من الضروري تحويل الملكية في نهاية العقد.

4.10.3.3.المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي

كل أصل يكون موضع عقد تمويل بالإيجار يسجل عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع إحترام مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الجانب القانوني[1].

1.المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار خلال فترة الايجار

أ. لدى المستأجر: يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة أو القيمة الحالية للدفعات الدنيا، ويدرج عقد التمويل بالإيجار لدى المستأجر كأننا حصلنا على أصل بقرض مالي[2].

ب . لدى المؤجر: وهنا ميز النظام المحاسبي المالي بين[3]:

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 135-2

[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 180.

[3] نفس المرجع السابق، ص 181.

-المؤجر غير صانع أو غير الموزع للأصل المؤجر

إن الدين المتشكل من الإستثمار الصافي المرافق للأصل المؤجر يسجل كقرض وديون على عقود الإيجار بالتمويل في مقابل الديون الناتجة عن تكلفة إقتناء الأصل.

-المؤجر المنتج الموزع للأصل المؤجر

يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات، الأرباح أو الخسائر على المبيعات وتسجل في حساب النتيجة.

2.المعالجة المحاسبية للقرض بالإيجار بعد رفع خيار الشراء: عندما يرفع المستأجر خيار الشراء، يسجل الأصل في حساب أصول ميزانيته بتكلفة الشراء والتي تساوي السعر التعاقدي للتنازل المشترط من قبل الشركة المؤجرة، ويهتلك الأصل على حساب المدة المحتملة للاستعمال المحدد عند رفع خيار الشراء، ويتبع نفس نظام الأصول الأخرى.

3.عقد تنازل تمويل إيجاري: عند التنازل المقترن بعد عقد تمويل بالإيجار يسجل محاسبيا كما لوكان الأمر يتعلق بمعاملة واحدة، وكل فائض لإيرادات التنازل بالمقارنة مع القيمة المحاسبية الصافية لدى المستأجر لا تسجل في الإيرادات عند تاريخ العقد بل توزع على مدة عقد الإيجار[1].

4.3.قياس الأصول المالية غير الجارية: بخصوص قياس الأصول المالية الثابتة فإنها تتم على مرحلتين:

1.4.3.القياس الأولي للأصول المالية: حيث تقاس عند تاريخ الدخول إلى أصول المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوسطاء والرسوم غير مسترجعة ومصاريف البنك، وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الفوائد المتوقع استلامها والمستحقة قبل اكتسابها.

2.4.3 .القياس اللاحق: يختلف هذا التقييم حسب نوع الأصل المالي في هذه المرحلة حيث نميز أربعة أشكال هي :

-بالنسبة للسندات المساهمة والحقوق المرتبطة فإنّها تقيم بالقيمة السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع ؛

-بالنسبة للسندات المسعرة في السوق المالي تقيم بمتوسط القيمة السوقية للشهر الأخير من السنة؛

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 135-4.

-بالنسبة للسندات غير المتداولة في السوق المالي، فإن تقييمها يكون بالقيمة التفاوضية المحتملة إنطلاقا من تقنيات تقييم مقبولة؛

-بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض الأخرى، تقيم بالتكلفة المهتلكة.

5.3.قياس المخزونات: تعد المخزونات من العناصر الأكثر تداولا في المؤسسات الصناعية والتجارية، لذا فهي تحظى بإهتمام غالبية المؤسسات وتصنف المخزونات ضمن الأصول المتداولة غير النقدية، ولقد تضمن النظام المحاسبي المالي تعريف المخزونات وأساليب القياس المستعملة في تحديد التكلفة، والعمليات اللاحقة للمخزونات.

تقيم المخزونات في العادة مرتين مرة عند إدخالها إلى المخازن ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

- **القياس الأولي (عند الإدخال):** تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من أجل إيصالها إلى أماكن التخزين وتتمثل هذه التكاليف في [1]:

تكلفة المخزون= تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويلية + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده

أ. تكلفة الشراء: وتشمل ثمن الشراء وجميع المصاريف الملحقة بالشراء (مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، رسوم غير قابلة للإسترجاع) مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم .

ب. تكلفة الإنتاج (الإنجاز): وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين .

– تكلفة المخرجات: إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول على المخزون يطلق عليه التدفق المادي للمخزون أي خروجه من المخازن، سواء للتحويل أو للبيع، ويتطلب هذا تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة – حالة الجرد الدوري– بما يخدم قياس النتيجة، وقد إعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات طريقة الوارد أولا الصادر أولا Fifo وطريقة المتوسط المرجع CUMP لتكلفة الشراء والإنتاج.

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 123-2.

أ.تقدير تكلفة المخزون : في بعض الحالات تستخدم بعض الأساليب لتقدير تكلفة المخزون كأسلوب التكلفة المعيارية أو أسلوب سعر التجزئة لسهولتهما، وذلك إذا كان إستخدامها يسمح بالحصول على نتائج قريبة من التكلفة الحقيقة.

3-6- متابعة المخزون: تتوقف عملية متابعة المخزون وفق النظام المحاسبي المالي من خلال طريقتين، إما حسب طريقة الجرد المادي المتناوب والتي من خلالها يتم متابعة المخزون بناءا على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون التي تتم على الأقل مرة في السنة، أما طريقة الجرد الدائم والتي من خلالها يتم متابعة حركة المخزونات بالموازات مع عمليات نقل الملكية، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزوم في أي لحظة[1].

تدني قيمة المخزون: عملا بمبدأ الحيطة والحذر ، فإنّ المخزونات تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة القابلة للتحصيل، والقيمة القابلة للتحصيل الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف إتمام البيع والتسويق، وتسجيل أي خسارة في قيمة المخزونات كأعباء في حساب النتيجة عند ما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحصيل الصافية.

6.3.قياس المدينون والموجودات المالية وما يعادلها: تتكون الأصول الجارية الأخرى من النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية خلال دورة النشاط العادية للمؤسسة ومن أهمها ما يلي:

1.6.3. الزبائن والحسابات الملحقة: ويقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة على الزبائن مقابل الخدمات التي تؤدى لهم أو البضاعة المباعة لهم بأجل، ويظهر هذا الحساب عندما يتم تسليم البضاعة أو الخدمة إلى العملاء قبل أن يتم تحصيل قيمة البضاعة أو الخدمة، ويضم هذا الحساب كذلك الزبائن المشكوك فيهم وأوراق القبض، التخفيضات والتسبيقات المحصلة من الغير.

2.6.3.الأعباء المقيدة سلفا: وهي المبالغ التي قامت المؤسسة بسدادها مقابل الحصول على خدمات في المستقل القريب.

3.6.3. المدينون الآخرون: وهي أي حسابات مدينة بخلاف الحسابين المذكورين أعلاه، وتكون مستحقة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط أيهما أقل.

4.6.3.الإستثمارات المالية المتداولة: قد تقوم المؤسسة بإستثمار الأرصدة النقدية الزائدة عن إحتياجاتها الحالية في أوراق مالية متداولة بالسوق.

[1] نفس المرجع السابق، ص62.

5.6.3.النقدية في الصندوق والبنوك: وهي تمثل أموالا ،حاضرة، يتم قبولها كوسيلة من وسائل السداد وتشمل النقدية، العملات، الشيكات، الودائع تحت الطلب في البنوك، كما تشمل أيضا عناصر شبه نقدية مثل الأوراق المالية.

4. قياس عناصر الخصوم: تتمثل الخصوم في مجموع التزامات المؤسسة على أصولها وتنقسم الخصوم حسب درجة إستحقاقها والفترة اللازمة لسدادها إلى ثلاث مجموعات أساسية وهي الأموال الخاصة الخصوم غير الجارية[1]، الخصوم الجارية.

1.4.قياس الأموال الخاصة: تحتاج المؤسسة أثناء التأسيس وبعده إلى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدة إستحقاقها.

وتعرف الأموال الخاصة بأنها " عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد إستبعاد التزاماتها، وبمعنى آخر هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية" ، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة الحقوق المساهمين هما[2]:

-المساهمات المدفوعة أو المقدمة من طرف المساهمين رأس المال المدفوع)؛

-الإحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

ويتضمن هذا العنصر مجموعة من العناصر المكونة له.

1.1.4.رأس المال الصادر: كما هو معلوم أن المؤسسات الإقتصادية ذات أشكال منها الفردية الجماعية (شركات الاموال والأشخاص)، لذلك فإن المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

-بالنسبة للمؤسسات الفردية تمثل أموال الإستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية وأثناء نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007، ص345.

[2] عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي، دار هومة، الجزائر، ط1،2011،ص 38.

-بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات) يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الإسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية، يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الإرتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما تدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يخص فارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

2.1.4. الإحتياطات: كما يمكن دمج مبلغ الإحتياطات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الإحتياطات القانونية، النظامية، العادية، المقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

3.1.4. فارق إعادة التقييم: ويدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

4.1.4. النتيجة المالية: كما تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينهما وبين النتيجة غير المخصصة في حين إتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تحول إلى أموال الإستغلال مباشرة عند إفتتاح السنة المالية الموالية [1].

5.1.4.المرحل من جديد: ويسجل جزء النتيجة التي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار نهائي لاحق.

2.4.الخصوم غير الجارية

وهي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة ناتجة للغير ويلزم الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية كمؤونات المخاطر والأعباء الضرائب المؤجلة خصوم والقروض والديون المماثلة.

1.2.4.القروض (الديون المماثلة) والخصوم المالية الأخرى: تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها والتي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الإقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكاليف المهتلكة، بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجارية

[1] لجنة م ص زع. مرجع سبق ذكره ص ص 102-105.

والتي تقيم بتكلفتها الحقيقية. التكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند الإدراج الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات مضافا (أو منقوصا(من الإهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأول عند الاستحقاق[1].

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، حيث تدمج تكلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى تكلفة إقتناء أو بناء أو إنتاج أصل بحيث يتطلب مدة طويلة من التحضير)أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل، ويتم التوقيف عن إدماج تكاليف الإقتراض في حالة توقف نشاط الإنتاج كذلك عند الإنتهاء عمليا للأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل إستعماله أو بيعه[2].

2.2.2.4 .ضرائب الخصوم مؤجلة: وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، حيث تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبية الجارية.

3.2.4. مؤونات المخاطر والأعباء : مؤونة الأعباء هي خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويدرج في الحسابات في الحالات الآتية[3]:

-عندما يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني ضمني ناجم عن حدث ماضي؛

-عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛

-عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام بموثوقية.

بينما لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء، كما لا يستعمل أي رصد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل رصيد للأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الإلتزام بالمعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير الجيد عند إقفال كل سنة مالية.

---

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 126-3

[2] نفس المرجع السابق، الفقرة 126-3.

[3] نفس المرجع السابق، الفقرة 125-1.

3.4.الخصوم الجارية: وتتمثل الخصوم الجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهرا، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم الجارية تضم مايلي[1]:

1.3.4.الموردون والحسابات المتعلقة بهم: ويقيد في هذا الحساب جميع التزامات المؤسسة للغير والمتعلقة بعمليات شراء المواد الأولية والبضائع والخدمات المرتبطة بدورة الإستغلال وأوراق الدفع، ويضم كذلك موردو الأصول والفواتير التي لم تستلم ويقيد الموردون بمبلغ فاتورة شراء الإستثمارات أو البضائع أو تأدية الخدمات.

2.3.4 .المصروفات المستحقة: هي المبالغ المستحقة على المؤسسة عن خدمات حصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة الإيجارات والفوائد المستحقة.

3.3.4.السحب على الكشوف: هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أقل لإتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة.

4.3.4.الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل: ويمثل المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد طويلة الأجل طبقا لإتفاقيات تلك الفروض الموقعة من طرف البنوك.

5.3.4. الدائنون الآخرون: هي باقي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية، أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول والتي لم ترد ضمن العناصر السابقة.

المطلب الثاني: قياس عناصر قائمة حساب النتيجة

تعتبر قائمة حساب النتيجة من القوائم المالية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي، حيث تساعد مستخدمي القوائم المالية من معرفة نتيجة أداء المؤسسة، واستخدامها كأساس للتنبؤ بأداء المؤسسة في المستقبل.

1.عناصر قائمة حساب النتيجة: تحتوي هذه القائمة على عناصر أساسية يجب إظهارها وهي [2]:

1.1.الإيرادات (النواتج): الإيرادات والمكاسب هي الزيادة في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم (الإلتزامات)، أو هي تدفقات داخلية تنشأها زيادة في الأموال

[1] عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

[2] . Bernard Raffournier, les normes comptables internationales (IFRS), 5ème édition Economica, France, 2012,p 21.

الخاصة خلافا لتلك المتعلقة بمساهمة المالكين الإيرادات تتضمن إيرادات الأنشطة العادية (المبيعات، الفوائد، أرباح الأسهم وحقوق الإمتياز والإيجار، أما المكاسب فهي الأرباح الناتجة عن خروج الأصول غير الجارية والأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول (فرق إعادة التقييم للأصول غير الجارية والأوراق المالية المتداولة).

2.1.الأعباء: هي نقصان في المنافع الإقتصادية أثناء السنة المالية على شكل نقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم التي ينشأ عنها الأموال الخاصة بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على مالكي رأس المال، وتشمل المصروفات التي تنشأ عن النشاطات العادية للمؤسسة، على سبيل المثال تكلفة المبيعات، مصاريف المستخدمين مخصصات الإهتلاك، والتي تأخذ شكل تدفقات خارجة مثل النقدية وما يعادلها، أما الخسائر فهي الناتجة الكوارث الطبيعية الحريق الفيضانات)، ونواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول غيرالجارية وتغيرات معدل، وتعرض هذه العناصر عادة بصورة منفصلة لغرض إتخاذ القرارات الإقتصادية. ومن ناحية نظرية بحتة تتشابه الخسائر مع المصروفات في أن كلاهما يعتبر تكلفة مستنفذة، لكنهما يختلفان من زاوية أنه في حين يترتب على المصروفات إيراد، يكون الإيراد المحقق من الخسائر معدوما[1].

2 .قياس الإيرادات والأعباء الناتجة عن بعض العناصر

سنتطرق في هذا العنصر إلى إبراز كيفية قياس وإدراج الأعباء والإيرادات والمنتوجات المالية بالإضافة إلى الإعانات العمومية والعمليات الناتجة عن العقود طويلة الأجل:

1.2. الأعباء والمنتوجات المالية: تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت من خلالها الفوائد، والعمليات التي تم الحصول عليها من أجل تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، وتدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع[2].

2.2الإعانات الحكومية: وهي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته في الماضي أو المستقبل.

---

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 127-1.

[2] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح دار وائل عمان الأردن، 46، 2007، ص 289.

وتدرج الإعانات في الحسابات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف والتي تلحق والتي يفترض تعويضها، وفيما يخص الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، وتظهر في الأصول كإيرادات مؤجلة، أما الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر والتي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة تدرج كإيرادت في التاريخ الذي تم إكتسابها .

تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتيجة أو في شكل أصل إذا توفر ما يلي:

-أن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛

-أن الإعانات سيتم استلامها.

3.2.الأعباء والإيرادات الناتجة عن عقود طويلة الأجل: يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز أصل، سلعة أو خدمة مجموع ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها أو الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي[1]:

-عقود بناء ؛

-عقود إصلاح أصول؛

-عقود تقديم خدمات.

تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار طويل الأجل في الحسابات حسب وتيرة الإنجاز، وإذا تعذر ذلك حيث لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فإنّه يكون من المعقول ألا يسجل كإيرادات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المتحملة والتي تكون تحصيلها محتملا، عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة بأن مجموع تكاليف العقد ستفوق إيراداته خسائر) بعد الإتمام) يُلجأ إلى تكوين مؤونة معادلة للخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة في السجلات[2].

[1] القرار المؤرخ في 26/07/2008 المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19،الفقرة 124-5.

[2] نفس الرجع السابق، الفقرتين 133-1 133-2.

4.2.العمليات المنجزة لحساب الغير: تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفتها وكيل في حسابات الأطراف الأخرى، ولا يسجل الوكيل إلا الأجر الذي يتلقاه في حساب النتيجة، أما بالنسبة للعمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير بإسمه فتدرج في حسابتها حسب نوعها إيرادات أو أعباء.

3الدراسة التفصيلية لعناصر حساب النتيجة (حسب الطبيعة): تحسب العناصر التفصيلية لحساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي[1]:

1.3.إنتاج السنة المالية ويدخل في حسابه أربعة حسابات وهي:

-المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة، حيث تسجل المبيعات حسب سعرها الصافي بعد طرح الرسوم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إنوجدت.

-الإنتاج المخزن، حيث يقدر بقيمة التغيرات التي تحصل في الإنتاج المخزن أو مخزون السلع، ويمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.

-إعانات الإستغلال، ويسجل هذا الحساب بقيمة إعانات الإستغلال المحصلة عليها من قبل الغير أو الخزينة.

-الإنتاج المثبت (إنتاج) قيم ثابتة)، ويدرج هذا الحساب بقيمة تكاليف الإنتاج الخاصة بالقيم الثابتة المادية أو العينية المنتجة من طرف المؤسسة، ويسجل فيه أيضا قيمة المصاريف الملحقة مثل النقل،

التركيب والتهيئة الخاصة بالقيم الثابتة. ومما سبق فإنّ إنتاج السنة المالية يحسب كما يلي:

إنتاج السنة المالية المبيعات من البضائع أو المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة – الإنتاج المخزن + الإنتاج المثبت + إعانات الإستغلال.

2.3.إستهلاك السنة المالية: ويدخل ضمن إستهلاكات السنة المالية ثلاثة حسابات وهي:

المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينيات الأخرى المستهلكة، حيث تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شراءها المتضمنة سعر الشراء وكل المصارف الملحقة بعملية بعملية الشراء مثل النقل، التأمين والمصاريف الأخرى، أما المشتريات غير القابلة للتخزين مثل المياه، الطاقة، أو الأدوات والمواد التي لا تمر

[1] أو سرير منور، مجبر محمد دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة الجزائر 16/17 نوفمبر 2009، ص ص 5-10.

مباشرة إلى المخزن تسجل مباشرة ضمن الإستهلاكات، وتخصم من هذا المواد غير قابلة للتخزين التي لم تستهلك عند تاريخ الإقفال.

الخدمات الخارجية، وتدرج في الحسابات بقيمة المصاريف المدفوعة للغير، مثل مصاريف الايجار، الإصلاحات التأمينات.

الخدمات الخارجية الأخرى، وتسجل بقيمة المصاريف المدفوعة الخاصة بمصاريف المستخدمين خارج المؤسسة، الإشهار، مصاريف نقل السلع مصاريف الإستقبال.

ومما سبق فإنّ إستهلاك السنة المالية يتمثل فيما يلي:

إستهلاك السنة المالية – المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى.

3.3.القيمة المضافة للإستغلال

القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية – إستهلاك السنة المالية

4.3.إجمالي فائض الإستغلال

وهو عبارة عن القيمة المضافة للإستغلال مطروحا منها ما يلي[1]:

-أعباء المستخدمين، ويضم هذا العنصر المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الإشتراكات الإجتماعية المرتبطة بالأجور، والمكافئات حسب طبيعتها؛

-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، ويدرج في هذا العنصر الضرائب والأصول المماثلة بالقيمة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، بالإضافة إلى المدفوعات التي لها صبغة إجتماعية إقتصادية، ويستثني من هذا الضرائب على الأرباح.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للإستغلال – أعباء المستخدمين – الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

[1] أو سرير منور، مجبر محمد دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-10.

5.3.النتيجة العملياتية: وهي عبارة عن إجمالي فائض الإستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى ومطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه إسترجاع خسائر القيمة.

-إيرادات عملياتية أخرى، يسجل هذا العنصر بقيمة المبالغ المتعلقة بالنشاط العادي ويضم الإيرادات المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي الماركات التجارية براءات الاختراع المكافئات المحصل عليها الإداريين والمسيرين، إعانات الإستثمار ، إيرادات محصلة من الديون المعدومة، زيادة القيمة في حالة التنازل عن الأصول غير المالية....

-الأعباء العملياتية الأخرى، يسجل في هذا العنصر بقيمة المصاريف المتعلقة بالأنشطة الخاصة ببرامج الاعلام الآلي الماركات التجارية مكافئات الإداريين عن وظائفهم، مصاريف الغرامات والمخالفات.....

-مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة يدرج هذا العنصر بقيمة مقابلة لمجموع الإهتلاكات المؤونات وتدني القيمة الخاص بالسنة المالية.

-إسترجاع خسائر القيم والمؤونات، ويدرج فيه مقابل قيمة التحقق أو إلغاء المؤونات المكونة.

6.3.النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها، حيث تتمثل[1] في الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.

-الإيرادات المالية، ويمثل هذا العنصر قيمة إيرادات الفوائد المحصلة نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، إيرادات مالية أخرى....

-الأعباء المالية، ويدرج في هذا العنصر أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبط بحقوق سندات المساهمة، خسائر التنازل عن الأصول المالية خسائر الصرف، مصاريف مالية أخرى ....

7.3.النتيجة العادية قبل الضريبة: هي عبارة عن إجمالي النتيجة التي حققتها المؤسسة من خلال نشاطات الإستغلال أو الأنشطة المالية. النتيجة العادية قبل الضريبة =النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

8.3.النتيجة الصافية للأنشطة العادية: والتي تتمثل في النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب

[1] زين عبد المالك، القياس والأفصح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ماجيستر، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2012-2013،ص 83.

المؤجلة.

-الضرائب على الأرباح، ويدرج في هذا العنصر قيمة الضرائب المستحقة على عاتق المؤسسة.

9.3. النتيجة غير العادية: هي عبارة عن الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

-أعباء العناصر غير العادية، وهي تمثل قيمة الأعباء الإستثنائية، مثل أعباء الكوارث والحرائق وغيرها، وهنا ينبغي إعداد ملحق خاص بهذه الأعباء عند إعداد القوائم المالية.

-إيرادات العناصر غير العادية، ويحتوي هذا العنصر الإيرادات المتحصل عليها نتيجة لنشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وهنا ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات عند إعداد القوائم المالية.

10.3.صافي نتيجة السنة المالية

وهي[1] عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية +- النتيجة غير العادية.

المطلب الثالث : قياس عناصر قائمة تدفقات الخزينة

تعتبر قائمة تدفقات الخزينة كأحد القوائم المالية الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر إعدادها مهما جدا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين، فهي تتيح لهم التعرف على صافي التدفقات النقدية الناتجة من كل نشاط بصورة مستقلة، وذلك من خلال تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التالية:

1.الأنشطة التشغيلية : وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من بيع وشراء السلع الخدمات وكافة الأنشطة العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.

2.**الأنشطة الإستثمارية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الإستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من

اقتناء والتنازل عن الأصول الثابتة وكذلك الإستثمار في الأسهم والسندات في المؤسسات الأخرى.

[1] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي،مرجع سبق ذكره، ص ص 84-85.

3 .**الأنشطة التمويلية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من القروض أو إصدار الأسهم.

1.مصادر إعداد جدول تدفقات الخزينة: خلافا للميزانية وجدول حساب النتيجة اللذان يتم إعدادهما إستنادا إلى أساس الإستحقاق، يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة على أساس التدفق النقدي، وذلك من خلال ثلاثة مصادر هي :

-ميزانية مقارنة لسنتين متتاليتين، وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وآخرها؛

-جدول حساب النتيجة للسنة المالية الجارية، وذلك لتحديد مقدار صافي الربح وزيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية خلال الفترة .

-معلومات تفصيلية إضافية أخرى، وذلك بهدف تحديد كيفية إستخدام الخزينة خلال الفترة. إن الحديث عن المصادر الثلاثة السابقة سيقودنا إلى الخطوات الواجب إتباعها لإعداد قائمة تدفقات الخزينة

وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر القادم.

2-خطوات إعداد جدول تدفقات الخزينة: إن إعداد جدول تدفقات الخزينة من المصادر الثلاثة السابقة يتم وفق لثلاث خطوات متتالية هي[1]:

-تحديد التغير في النقدية عن طريق إيجاد الفرق بين رصيد النقدية أول الفترة وآخرها بإستخدام بيانات الميزانية المقارنة؛

-تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحليل حساب النتيجة الحالي وتحويل النتيجة من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين والبيانات الإضافية.

3-طرق إعداد قائمة تدفقات الخزينة: من خلال المصادر والخطوات المذكورة سابقا يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة، فيما يتعلق بتدفقات الأنشطة العملية وفق طريقتين العرض والتقديم هما:

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS، ص 183

1.الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، ترتكز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الاجمالية قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق مع النتيجة المحاسبية للفترة المعينة، يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة كما يلي :

1.1.تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال: حيث يحصر هذا القسم مختلف تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات الإستغلال بالمعنى الواسع، وبالتالي فهو يوضح مدى قدرة المؤسسة عن خلق تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة لا بالنشاطات التمويلية ولا بالنشطات الإستثمارية، وهذا ما يبين مدى نجاعة وفعالية عملية الإستغلال للمؤسسة، ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة لأنشطة الإستغلال كما يلي:

التحصيلات المقبوضة من الزبائن

(-)المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين

(-)الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة

(-)الضرائب على النتائج المدفوعة

(-+)تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر في العادية

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال على النحو الآتي[1]:

-التحصيلات المقبوضة من الزبائن وتحسب كما يلي المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة ماعدا ، التخفيضات التجارية الممنوحة ويطرح التغير في الزبائن والحسابات الملحقة رصيد(آخر مدة رصيد أول مدة).

وهناك تحصيلات أخرى ضمن هذا العنصر وهي حساب إعانات الاستغلال بالإضافة إلى الإيرادات الإستثنائية عن عمليات التسيير والإيرادات الأخرى للتسيير الجاري، والتغير في الإيرادات المسجلة مسبقا .

المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين وتحسب كما يلي: المشتريات المستهلكة ما عدا التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية الأخرى + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى - التغير في رصيد موردوا المخزونات والخدمات-التغير في رصيد

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS، ص 180

الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة + التغير في حساب المستخدمون والحسابات الملحقة – التغير في حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة.

وهناك مبالغ مدفوعة لمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر تحدد على النحو الآتي:

–حساب الضرائب والرسوم المدفوعة المماثلة + حساب الأعباء العملياتية الأخرى – التغير في رصيد حساب الدولة الضرائب على رقم الأعمال – التغير في رصيد حساب الأعباء المسجلة مسبقا.

–الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة، وتضم حساب الأعباء المالية.

–الضرائب على النتائج المدفوعة، وتحسب كما يلي:

الضرائب على الأرباح المبنية على إيرادات الأنشطة العادية – التغير في رصيد حساب الضرائب على النتائج.

–تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية، وتحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية و أعباء العناصر غير العادية

2.1.تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار: ويضم هذا القسم الخزينة عن إجمالي عمليات الإستثمار، وذلك من خلال التسديدات المالية من أجل إقتناء إستثمارات أو تحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصول طويل الأجل وتحدد كما يلي[1]:

التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية

(–) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مالية، وتحسب حسب العلاقة التالية: (التغير في القيم الثابتة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية).

(+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية بقيمة سعر التنازل،

(–) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية وتحسب حسب العلاقة التالية: (التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المابية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية سعرو المعنوية).

(+)الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال وتتمثل في حساب الإيرادات المالية.

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRS، ص 180

3.1. تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: وهي التدفقات التي تكون ناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي:

التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.

(-)الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.

(+)التحصيلات المتأتية من القروض.

(-)تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل كما يلي[1]:

- التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم تتمثل في التغير في حساب راس المال، بالإضافة إلى التغير في حساب العلاوات المرتبطة براس المال.

- الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها، وتتمثل في حساب نتيجة السنة المالية مطروحا منها التغير في الإحتياطات.

- التحصيلات المتأتية من القروض، وتتمثل في التغير في حساب القروض والديون المماثلة. تسديد القروض أو الديون الأخرى المماثلة، وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية.

أما تأثيرات تغيرات سعر الصرف على النقديات وما يعادلها فتتمثل تأثيرات تغيرات سعر الصرف على الأموال في الصندوق والودائع والإلتزامات ذات الأجل القصير بمعنى التوظيفات القصيرة المدى سهلة التحول إلى سيولة.

2.الطريقة غير المباشرة: وهي الطريقة التي تؤدي إلى إظهار النقدية المحصلة (الداخلة) والمدفوعة (الخارجة) لأنشطة التشغيل من خلال تعديل النتيجة الصافية المستخرجة من حساب النتيجة المعدة على أساس الإستحقاق، وذلك عن طريق إضافة أو طرح العناصر التي لا يترتب عليها تدفق نقدي، مع الأخذ بعين الاعتبار [2]:

- آثار العمليات دون تأثير الخزينة (مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والإسترجاعاتعلى الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 181.

[2] سفيان بن بلقاسم النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2010، ص84

- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة

- التغير في إحتياجات رأس المال العامل للإستغلال (مدخل راس المال)؛

- الإيرادات والنفقات المرتبطة بتدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الإستثمار المالي والتمويل (يمكن تصنيف الإيرادات على هذه العمليات ضمن تدفقات الإستثمار ، والمصاريف ضمن تدفقات التمويل). إن الإختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة راجع إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال، فالطريقة المباشرة تعمل على تقديم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل عنصر من العناصر الرئيسية الزبائن المردون والمستخدمون والفوائد والمصاريف والضرائب المدفوعة....

أما الطريقة غير المباشرة فهي تعتمد على تصحيح النتيجة المحاسبية من خلال دمج العمليات التي ليس لها أثر على الخزينة (الإهتلاكات)، والتي ليس لها تدفق نقدي حقيقي خارجي، بالإضافة إلى إستثناء العمليات التي تمت على أساس الإستحقاق كالتغير في الزبائن والموردون والمخزونات، بالإضافة إلى ذلك تستثنى العمليات التي هي خارج نشاط دورة الإستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الإستثمارات، أما باقي التدفقات الأخرى والمتمثلة في تدفقات أنشطة الإستثمار والتمويل تتبقى بنفس الطريقة السابقة.

1.2.تدفقات الخزينة المتأتية من أ أنشطة الإستغلال: وتتحدد كما يلي[1]:

صافي النتيجة للسنة المالية

(+)الإهتلاكات والمؤونات

(-)التغير في الضرائب

(-)تغير المخزونات

(-)تغير في الزبائن والحسابات الدائنة

(-)تغير الموردين والديون

(-)نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب

[1] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي،مرجع سبق ذكره، ص 91.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال على النحو التالي :

– الإهتلاكات والمؤونات، وتشمل مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

– تغير الضرائب المؤجلة، وتتمثل في التغير في حساب الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.

– تغير المخزونات، ويتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

– تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى، ويتمثل في التغير في حساب الزبائن والحسابات الملحة وحساب المستخدمين والحسابات الملحقة وحساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة بهم، ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير.

– تغير الموردين والديون الأخرى، ويتمثل في التغير في حساب الموردون والحسابات الملحقة .

– نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب، ويتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للإستثمارات المتنازل عنها ، فإذا كان فائض يطرح أما إذا كان عجز فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال .

–أما فيما يخص التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار والتدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

المطلب الرابع: قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين الميزانية وحساب النتيجة، ولكن تتعدد مصادر التغيرات في رؤوس الأموال بحيث يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة عن التغيرات المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة.

1.الدراسة التفصيلية لقائمة تغير الأموال الخاصة

-تغير الطرق المحاسبية، وتتمثل في تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل الإهتلاك السنوي لأصل من الأصول[1]، وينبغي أن يدرج هذا التغيير عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تؤثر عليها؛

- تصحيح الأخطاء الهامة، يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء وقعت خلال إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو عدة فترات سابقة، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسة المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش والسهو، ويدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية[2]؛

-الأرباح أو الخسائر غير المدرجة؛

-النتيجة، وهي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتيجة سواء كانت ربحا أو خسارة؛

-الحصص المدفوعة، تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأس المال؛

-زيادة راس المال، وهي عبارة عن إستثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمون وتكون هذه الزيادة على شكل عدة صور نقدية، عينية سداد الملاك لبعض ديون المؤسسة مباشرة بدلا عنها؛

-تخفيض رأس المال وهي عبارة عن توزيعات رأس المال المستثمر ، ويتم هذا التوزيع من رأس المال

المدفوع.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي scf

[1] لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 350

[2] نفس المرجع السابق، ص364

إن البحث في طبيعة الإفصاح يتركز حول توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات إقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات. إذ جميع الفئات المستخدمة للقوائم المالية يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم أداء الإدارة ومدى نجاحها في إدارة واستثمار الأموال المتاحة وتقديم بعض المؤشرات المالية التي تمكن هذه الفئات من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية للمؤسسة، مثل قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الإقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها.

1- الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي: تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس شركات المساهمة في القرن التاسع عشر، وانفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركاء. مما تطلب من تشريعات وقوانين لهذه الشركات وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية. ويمكن القول أن قانون الشركات البريطاني الذي صدر عام 1844 كان الأسبق من حيث فرض التدقيق الخارجي، والذي ألزم الشركات بنشر القوائم المالية والتقرير عن نتائج الأعمال والمراكز المالية، حتى يستفيد الذين يطلعون على البيانات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات الإقتصادية في مجالات الإستثمار والإقراض، وفي غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح وكمية ونوعية البيانات المالية المفصح عنها ، فقد كان الإفصاح محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن معلومات تنتقيها، وقد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالح الشركة ويستفيد منه المنافسون. ومنذ إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 1934 وهي تصدر تعليماتها للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن بياناتها المالية، كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر البيانات المالية.

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بإرتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بدايات ستينات القرن العشرين عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر غايته الأساسية حماية

مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات ومن ناحية أخرى تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية ما زاد من أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بصفتها أصبحت مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية[1].

من هنا كانت أهمية الإفصاح تنبع من أن مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة.

يبقى مجال موضوع الإفصاح في المحاسبة لا يزال في تطور مستمر، وموضوع الإفصاح لا يزال يرتبط بقضيتين لم يتم حلهما أو حسمهما بعد وهما [2]:

– **القضية الأولى:** ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفير المعلومات للمستخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين، ومثل هؤلاء المستخدمين من الصعوبة بمكان تحديدهم، كما أن عددهم واحتياجاتهم للإفصاح في تزايد مستمر وبشكل ملحوظ.

– **القضية الثانية:** غالبا ما يكون من الصعوبة أو من المستحيل أن يتم تتبع عوائد وتكاليف الإفصاحات، حيث أن تنوع وتشتت مجموعات المستخدمين وكيف تقوم كل مجموعة من المجموعات بالاستفادة من تلك الإفصاحات يضع بلا شك مشاكل مهمة عند تحديد العلاقة بين السبب (التكاليف والأثر العوائد).

هذا ويوجد هناك سببان رئيسيان مرتبطان بالناحية الاقتصادية والاجتماعية للإفصاح في التقارير المالية وهما [3]:

– تخفيض عدم التأكد من موردي رأس المال (المستثمرين والدائنين) بحيث يمكنهم استخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة؛

– توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسات في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم.

بوجه عام يتم عمل الإفصاحات لتوفير معلومات لتمكين متخذي القرارات من إتخاذ قرارات رشيدة للوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية.

---

[1] محمد مطرو موسى السويطي : التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض و الافصاح، دار وائل للنشر،2008، ط2 ص ص 340-341.

[2] سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ط1، ص208.

[3] المرجع نفسه، ص208.

2- مفهوم الإفصاح المحاسبي: الإفصاح في مفهومه المعاصر أصبح يستهدف الكشف عن ما يمكن إخفاؤه من المعلومات الهامة سواء عن طريق الإيجاز في طريقة العرض أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي مما قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

التعريف الأول: الإفصاح هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة.

التعريف الثاني: حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي: إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، وأن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.

التعريف الثالث: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.

من التعاريف السابقة نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار للمعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية دون حذف أو تضليل للفئات التي تستخدم البيانات للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات.

على الرغم من وجود اختلاف حول إعطاء تعريف موحد للإفصاح المحاسبي إلا أن هناك اتفاق على ضرورة الإفصاح باعتباره أداة لتوصيل المعلومات لمستخدميها.

3- أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

3-1- أهمية الإفصاح المحاسبي : تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، حيث تكمن أهميته في[1] :

- يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار، وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛

- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات، والذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية؛

- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية من خلال اتخاذ القرار المناسب؛

- يساهم الإفصاح المحاسبي في حل مشكلة الوكالة لما يوفره من معلومات تسمح باستمرار العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين.

نستنتج أن أهمية الإفصاح تكمن في مساعدة مستخدمي المعلومات خاصة في الأسواق المالية لما يوفره من تخفيض درجة التأكد، وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات.

3-2- أهداف الإفصاح المحاسبي: يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي[2]:

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

- وصف البنود غير المعترف بها ، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين ؛

- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

---

[1] محمد الهادي ضيف الله، الإتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية، الملتقى الدولي الاول حول المحاسبية والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر2012، ص3

[2] احمد البلقاوي، نظرية المحاسبة، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص403.

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛

- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد عن الإستثمار، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم؛

- الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: مقومات وأنواع الافصاح المحاسبي

نتناول من خلال هذا المطلب مقومات وأنواع الإفصاح المحاسبي

1- مقومات الإفصاح المحاسبي: يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات التالية [1]:

- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية، لهذا حدد AICPA هوية المستخدم لهذه المعلومات، والمتمثلة في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين، وقد بنى موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، بحيث يلبي احتياجات جميع المستخدمين.

- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية : ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها : تتمثل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم التكلفة التاريخية ومفهوم الحيطة والحذر.

فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الإقتصادي يجعل مصداقية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد يؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر مستخدميها، بالإضافة إلى أنه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس

[1] محمد مطر و موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره، ص ص120-127.

لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقاتها من قبل المحاسبين، فتترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات سواء كانت كمية أو غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإنه من الضروري ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، بإعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.

– تحديد أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي: إن الهدف الأساسي من الإفصاح المحاسبي هو تزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، والتي بدورها تساعدهم على إتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، وتقدم هذه البيانات عبر القنوات الأساسية للإفصاح والمتمثلة في القوائم المالية الأربعة ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها بحيث يتم ترتيب بنود هذه القوائم بشكل يسهل ويساعد على الفهم بالتركيز على الأمور الجوهرية. بالإضافة إلى ما تحتويه القوائم المالية الأساسية، فإنه يمكن إعداد ونشر بعض القوائم الإضافية الأخرى، وكذلك الجداول الإحصائية التي تقدم معلومات إضافية عن نشاط الوحدة الإقتصادية.

من المهم جدا وبصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه أي عدم دفن المعلومة المهمة، أي يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

– توقيت الإفصاح عن المعلومات: يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم المعلومات لمستخدميها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية في البيان رقم 04 الصادر سنة 1997 على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح ، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها.

2– أنواع الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من

جهة أخرى، ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول أن أنواع الإفصاح المحاسبي هي[1] :

– **الإفصاح الكافي:** يعتبر من أكثر المعلومات إستخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مضللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

– **الإفصاح العادل** : يعنى توفير رعاية متوازنة لإحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المالية من خلال الإهتمام المتوازن بإحتياجات جميع الأطراف المعنية.

– **الإفصاح الشامل:** يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز، فالإفراط في المعلومة المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل تكاليف إضافية بدون مبرر.

– **الإفصاح الإلزامي:** يتم هذا الإفصاح وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تول الإهتمام الكافي لإظهارها.

– **الإفصاح التثقيفي:** هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبوات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

– **الإفصاح الملائم** : هو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها حيث ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم من ذلك أن تكون ذات قيمة ومنفعة لمستخدميها، وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

[1] لطيف زيود واخرون ، دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة شرين لدراسة و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007سوريا، ص180.

– **الإفصاح الوقائي:** يعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المالية.

– **الإفصاح الكامل:** يعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات إقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي، وبهدف تحسين وضوح وجودة وكمية المعلومات الإقتصادية المفصح عنها فهو يزيد من ملائمة ومصداقية المعلومات المالية.

المطلب الثالث: الأساليب والعوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

1– **الأساليب والطرق المستخدمة في عملية الإفصاح** : هناك عدة طرق مختلفة ممكنة للإفصاح، وإن اختيار أفضل طريقة للإفصاح في كل حالة يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي[1] :

– **الإفصاح في صلب القوائم المالية:** يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عالية من الدقة، حيث أن الطريقة عرض المعلومات دورا في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فإن تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعا للتغير في حجم المبيعات.

– **استخدام المصطلحات والعرض المفصل:** تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح ، حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة وعنونة العناصر في تلك القوائم على زيادة فهم القارئ لتلك القوائم وإزالة الغموض فيها.

– **الإفصاح عن الملاحظات والهوامش:** لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح العناصر الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، إلا أن الاستخدام المفرط للهوامش أو الإيضاحات قد يعوق دون تطور القوائم المالية نفسها، لأن ذلك سيؤدي إلى إحلال

[1] بلعيد وردة، اثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس و الإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير الحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 185-186.

الإيضاحات الواردة في الهوامش بحيث تتضمن المعلومات الأكثر أهمية ويتم استعمالها كمبرر لعدم الإفصاح الكامل في صلب القوائم المالية.

– **استخدام الجداول والملاحق الإضافية** : يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات، حيث تعتبر المعلومات الواردة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والإيضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

– **استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، المعلومات المعترضة أو بين قوسين** : في حالة ما إذا كانت عناوين العناصر المدرجة في القوائم المالية لا تعبر بشكل واضح عن تلك العناصر دون الحاجة إلى إطالة، فإنّ تفسير أو تعريف إضافي لتلك العناصر يمكن أن يتم بوضعها كملاحظة بين أقواس بحيث تتبع عنوان تلك العناصر في القوائم المالية.

في كثير من الأحيان قد يكون من الضروري ربط عنصر في أحد القوائم المالية بعنصر آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لعنصر معين أو إحالة مستخدم لشرح مطول عن قيد في الهوامش ويمكن أن يتم هذا عن طريق إيضاح بين قوسين.

– **أساليب مختلفة أخرى** : هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، بحيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة أو توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أساليب الإفصاح

2– العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي: يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وهناك عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها ويتضح ذلك فيما يلي[1] :

– **عوامل بيئية**: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب الإقتصادية وإجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية وأثرها على المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الإقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الإجتماعية لكل منها.

[1] بلعيد وردة، أثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس و الإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير الحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص - ص 186-187.

– **عوامل تتعلق بالمعلومات المالية:** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها، وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات المالية عند الاستفادة منها، بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

– **عوامل تتعلق بالمؤسسة:** هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة مثل حجم المؤسسة، عدد المساهمين، صافي الربح إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

– **حجم المؤسسة (مجموع الأصول):** يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المؤسسة للمؤسسات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين . وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المؤسسة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية قد ذلك يرجع إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المؤسسات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمؤسسات الصغيرة الحجم.

– **عدد المساهمين:** تبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

– **تسجيل المؤسسة بسوق الأوراق المالية:** قد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح، حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف المؤسسة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

– **المراجعين الخارجيين** : يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات المؤسسة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي تنتمي إليها.

– **حجم المديونية** : يؤثر حجم المديونية على درجة الإفصاح من خلال قيام المؤسسة بالإفصاح عن تفاصيل التزاماتها وتواريخ استحقاقها والضمانات المترتبة على مديونيتها، إضافة إلى أن دائني المؤسسة يرغبون في الحصول

على معلومات مفصلة حول وضع المؤسسة من حيث الأداء المالي والتدفقات النقدية لتقييم ربحيتها ومقدرتها على السداد، الأمر الذي ينعكس بالمزيد من الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية.

– **عمر المؤسسة:** يكون عمر المؤسسة عاملا مؤثرا في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن المؤسسات الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من المؤسسات حديثة التأسيس.

– **ربحية المؤسسة** : يمكن قياس ربحية المؤسسة من خلال طرق عديدة تتضمن هامش الربح ومعدلات العائد وتبنى العلاقة بين ربحية المؤسسة ودرجة الإفصاح عنها على الرأي القائل بأن المؤسسات الأكثر ربحية تتجه للإفصاح عن المعلومات في تقاريرها السنوية بشكل أكبر من المؤسسات الأقل ربحية، وذلك لتبرير المكافآت والمزايا التي تحصل عليها الإدارة.

يمكن القول أن المؤسسات الأقل ربحية أو الخاسرة قد تميل في بعض الحالات إلى التوسع في الإفصاح من أجل تبرير انخفاض ربحيتها أو الخسائر التي تكبدتها، وبالتالي الظهور بمظهر إيجابي لدى مستخدمي التقارير المالية، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها رغبة إدارة المؤسسة في الإفصاح عن المعلومات ومتطلبات أجهزة الإشراف والرقابة على بعض القطاعات كالرقابة المفروضة من البنك المركزي على البنوك التجارية، وكذلك مساهمة رأسمال الأجنبي في رأسمال المؤسسات المحلية.

المطلب الرابع: معوقات الالتزام بالإفصاح المحاسبي

هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وذلك للأسباب التالية[1] :

– قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح المحاسبي؛

– لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق؛

– عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية؛

[1] وائل ابراهيم الراشد، ملاح الإفصاح في الكويت، مجلة المحاسبون، العدد 33، 2006،ص30.

- عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تدريب موظفيها، للتماشي مع التغيرات في قواعد الإفصاح المحاسبي؛

- عدم وجود بورصة للأوراق المالية، وضعف آلية الإلزام بقواعد الإفصاح المحاسبي.

خلاصة الفصل الثاني:

على ضوء ما تم التطرق اليه في هذا الفصل ،تم التوصل الى أهمية عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي، تكمن في مدى انعكاسها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وكيفية استفادة مستخدميها في اتخاذ القرارات، إلا أن عملية القياس تعاني من مشاكل كتحيز القياس ومحددات وقيود على عملية القياس، و قد تم التركيز على مدى تأثيرهما على قياس بنود القوائم المالية ، كما تم تسليط الضوء على مفاهيم القياس و الافصاح المحاسبي و أهمية توفير معلومات مالية دقيقة و ذات مصداقية اعتمادا كمخرجات لعملية القياس والتقييم المناسب والصحيح وفق متطلبات النظام المحاسبي لمالي.

و أخيرا تم التحدث عن عناصر القياس و الافصاح وفق النظام المحاسبي المالي و وجوب إلتزام المؤسسات الإقتصادية بمستوى مقبول من بالإفصاح المحاسبي عن بنود مختلف عناصر القوائم المالية، من خلال اتباع طرق التقييم والقياس السليمة والصحيحة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث:

دراسة استقصائية لعينة من المهنيين في الجزائر

تمهيد:

بعد تعرضنا في الجانب النظري إلى كل من النظام المحاسبي المالي وإلى ماهية القياس والتقييم والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي، وإلى القوائم المالية التي تعكس عمليات القياس ومدى دلالتها كأداة للإفصاح عن المعلومات اللازمة لمستخدميها، بالإضافة إلى تبيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المتغيرات السابقة.

وعند إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في إعداد استمارات الاستبيان، وتوجيهها لرؤساء المصالح المالية والمحاسبية. وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية، وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة، وبغية التوسع في العينة والوصول إلى نتائج أكثر شمولية، فقد تركز البحث على إجراء مقابلات مع رؤوساء مصلحة المالية والمحاسبة في المؤسسات الإقتصادية والمهنيين محل الدراسة، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى أربعة مباحث تتمثل في:

المبحث الأول: الإطار العام لاستمارة الاستبيان؛

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة و الاختبار الإحصائي لعينة الدراسة؛

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإطار العام لإستمارة الاستبيان

تتطلب الدراسة التطبيقية بالإعتماد على جملة من الأدوات لضمان القيام بمعالجة أحسن للموضوع، لذا تم الإعتماد على توزيع استمارة الاستبيان، وذلك باعتباره الأداة التي يستعملها الباحثين، وذلك لأنه له مزايا في مجال قياس تطابق وجهات النظر بين افراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين آراء عن التساؤلات المطروحة، ونفسر لجوءنا لاستخدام هذه الأداة في بحثنا باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما لها من مزايا في مجال القياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه اليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه، وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، من هذا المنطلق سوف نحاول في هذا المبحث التطرق لكيفية تحضير إستمارة الاستبيان، هيكلها، معرفة الأساليب والاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها في دراستنا الميدانية.

المطلب الأول: تحضير استبيان الدراسة

استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح في القوائم المالية موضوع البحث، تم تصميم إستمارة إستبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني.

أولا: مرحلة إعداد عبارات الاستمارة: لقد تم إعداد العبارات الخاصة بكل محور اعتمادا على محتوى وإشكالية بحثن، وكذلك الفروض الموضوعة مع التدعيم بالدراسات السابقة في نفس المجال، حيث تم استخلاص أسئلة المحور الأول **"النظام المحاسبي المالي scf"** من خلال الفصل الأول المعنون ب **"النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية"** وأسئلة المحور الثاني **"القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية"** من خلال فصلنا الثاني، وقد حاولنا من خلال صياغتنا لهذه العبارات مراعاة النقاط التالية:

1- تم صياغة عبارات الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة ومختصرة، وابتعدنا عن التعقيد لتفادي سوء الفهم؛

2- قمنا بربط الأسئلة بالفرضيات والأهداف المراد الوصول إليها، مع مراعاة تدرجها وتسلسها حتى نضمن معالجتها بطريقة إحصائية علمية؛

3- تم صياغة عبارات الاستبيان باللغة العربية الفصحى؛

4- تفادي حشو العبارات، واستعمال مصطلحات خاصة بتخصصنا الذي ندرس فيه بصفة عامة، وموضوع بحثنا بصفة خاصة مع مراعاة حسن توظيفها؛

5- تعمدنا إعادة صياغة بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة.

ثانيا: تحكيم الاستبيان: بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان لعملية التحكيم بتقديمه إلى الأساتذة التحكيم في شكلها الأولي، ثم تقديمها إلى الأستاذة المشرفة على مذكرتنا، حيث قدمت لنا ملاحظات وتوجيهات مبدئية، وقمنا نحن بدورنا بأخذها بعين الاعتبار مع الالتزام بها.

وبعدها تم اخضاع الاستبيان إلى التحكيم بتقديمه إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب والمهتمين بجامعة محمد الشريف مساعدية –سوق اهراس– والمذكورين في الملحق رقم 2؛ وهذا من أجل الإطلاع على الاستمارة وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، وبعد تقديم مختلف الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف المحكمين، ثم عرضها على الأستاذة المشرفة مرة أخرى لأخذ رأيها طبعا، حيث تم اخذ البعض منها بعين الاعتبار كالاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الاخر منها، و إضافة إلى أسئلة أخرى.

ثالثا: الضبط النهائي للاستمارة وتوزيعها على عينة الدراسة: بعد الالتزام بجميع النقاط المذكورة سابقا، ثم وضع الإطار العام والنهائي للاستبيان، وطباعته في ورق عادي A4، وقمنا بحصر جميع عناوين مكاتب المهنيين على مستوى ولايتي سوق أهراس وقالمة، بدأنا بعملية توزيع الاستبيان مع تقديم بعض الشروحات بخصوص الهدف من الاستبيان فضلا عن توجيهنا لبعض الأسئلة التي تدور حول الموضوع شفهيا.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

تم تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة، واستشارة الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة، حيث يتكون هيكل الاستبيان من ثلاث صفحات متمثلة في:

أولا: مقدمة تمهيدية: تم توضيح موضوع البحث لأفراد عينة الدراسة، كما تمت الإشارة إلى نقطة جد مهمة والتي تثير مخاوف العينة حول سرية المعلومات المقدمة، وأنها مخصصة لأغراض البحث العلمي لا غير.

ثانيا: محتوى الاستبيان: يتكون من جزئين هما:

الجزء الأول: المعنون **ب "معلومات عامة حول المبحوثين"**.

يضم هذا الجزء المعلومات الشخصية المتعلقة بالمستجوبين والتي تم حصرها في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على اسئلته، وهو ما يفسر حسن اختيار العينة

الجزء الثاني: المعنون **ب "محاور الدراسة"** حيث تم تقسيمه إلى محورين:

- **المحور الأول:** ويتضمن أربع عشرة 14 عبارة، تعالج المتغير المستقل المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الإقتصادية.
- **المحور الثاني:** ويتضمن خمس عشرة 15 عبارة، تعالج المتغير التابع المتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وقد تم توضيح هيكل إستمارة الاستبيان في الجدول أدناه:

الجدول رقم (3–1): محاور الاستبيان وعدد العبارات التي تقيسه

هيكل الاستبيان	عنوان محاور الاستبيان	عدد العبارات
الجزء الأول	البيانات الشخصية	05 عبارات
الجزء الثاني • **المحور الأول** • **المحور الثاني**	محاور الدراسة النظام المحاسبي المالي scf القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية	29 عبارة 14 عبارة 15 عبارة

المصدر: من إعداد الطالبتان

نشير كذلك أن أسئلة المحور الأول والثاني ثم تصميمها من النوع المغلق وثم اختيار سلم ليكارت الخماسي لقياس اتجاهات المستجوبين.

المطلب الثالث: الأساليب والإختبارات المستخدمة

بعد عملية توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان عينة الدراسة قمنا أولا بإدخال عبارات الاستبيان في البرنامج الاحصائي، ثم عملنا على ترقيم الاستمارات حتى تكون العملية منظمة ومرتبة، وتفاديا لخلط وإعادة ادخال نفس بيانات الاستمارة عدة مرات ثم بدأنا بعملية تفريغ إجابات العينة في برنامج التحليل الاحصائي وتم الاعتماد في دراستنا هذه على برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة –SPSS– ذات الإصدار رقم 25

(version 25)، كما اعتمدنا كذلك على برنامج EXCEL، وذلك بغية وضع قاعدة بيانية وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية تحليل نتائج الاستبيان.

وقد تم استخدام بعض الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة لطبيعة دراستنا هذه، وذلك اعتمادا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى هدف وفرضيات الدراسة، وفيما يلي سنذكر الأساليب والاختبارات التي اعتمدنا عليها ومبررات استخدام كل منها:

أولا: الأساليب الإحصائية: هناك العديد من الأساليب والطرق الإحصائية نستخدم لتحليل البيانات، ومن أهم ما اعتمدنا عليه في دراستنا ما يلي:

1- **الاستبانة:** عبارة عن قائمة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وهي من أنسب أدوات البحث؛

2- **النسب المئوية والتكرارات:** للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد إجابات أفرادها إتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أدلة الدراسة؛

3- **المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة مدى ارتفاع او انخفاض إجابات أفراد العينة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية؛

4- **الانحراف المعياري:** للتعرف على مدى ارتفاع او انخفاض إجابات أفراد العينة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية، من متوسطها الحسابي؛

5- **معامل الارتباط بيرسون:R** يستعمل لإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة؛

ثانيا: الاختبارات الإحصائية المستخدمة

6- **إختبار الفاكرونباخ ALPHA DE CRONBACH:** يتم هذا الاختبار لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛ وانطلاقا من هذا الاختبار تم تحديد الاختبارات التالية التي يقترحها برنامج spss، والتي تتطلب أثر المتغير المستقل عن المتغير التابع؛

7- **اختبار T-test:** لاختبار جودة معلمات النموذج؛

8- **إختبار التباين:ANOVA** وذلك لقياس الفرق بين المتوسطات.

المطلب الرابع: الاستمارات الموزعة والمسترجعة

تم هنا تحديد كل من عينة الدراسة وحجمها، وذلك مع تباين الطريقة التي تم الاعتماد عليها لتوزيع استمارات الاستبيان، وكذا عرض عدد الاستمارات التي تم توزيعها، واسترجاعها، والصالحة منها للتحليل. وقد تم توزيع 42 استمارة شملت أفراد العينة مسبقا، وبعدها تمت عملية الاستلام حيث استلمنا 40 وفي الأخير استخلصنا الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): الإيضاحات الخاصة بمعدل ردود الأفعال على الاستبيانات

البيان	العدد التكراري	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	42	100%
عدد الاستمارات الواردة	40	95%
عدد الاستمارات الملغاة	0	0%
عدد الاستمارات قابلة للتحليل	40	95%

المصدر: من إعداد الطالبتان

من خلال الجدول رقم (3-1) نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة 42 استمارة، استرجعت منها 40 استمارة حيث تم الإبقاء على جميع الاستمارات باعتبار كلها صالحة للدراسة.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

الإجراءات المنهجية للدراسة هي سلسلة من الخطوات المنظمة، والموثوقة، التي يتبعها الباحث في تخطيط، وتنفيذ الدراسة الميدانية، تهدف هذه الإجراءات لضمان دقة، وموضوعية البيانات والنتائج، ووضع الفرضيات، وتصميم العينة، وجمع وتحليل البيانات، وتفسير النتائج.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

1- مصادر جمع المعلومات وحدود الدراسة

في الدراسة الميدانية تستخدم مصادر متنوعة لجمع المعلومات مثل الملاحظة المباشرة والمقابلات والاستبيانات والدراسات الارشيفية والمسح الميداني، ومع ذلك قد تواجه الدراسة الميدانية حدودا مثل قيود الموارد والوصول والتحديات المتعلقة بالموضوعية والتأثير الباحث.

1-1- مصادر جمع المعلومات: لتحقيق أهداف دراستنا، تم الاعتماد على مصدرين لجمع المعلومات التي تخص موضوع دراستنا، وهي مصادر ثانوية ومصادر أولية.

1-1-1- المصادر الثانوية: فيما يخص الجانب النظري للدراسة تم الاعتماد بشكل أساسي على المصادر الثانوية، حيث تم تدعيمها بالكتب، الدوريات، المقالات، المجلات العلمية، التقارير والأحداث، مواقع الإنترنت، الدراسات السابقة ذات العلاقة بهذه الدراسة.

كما تم الاعتماد كذلك على المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، والتي كان لها الحظ الأوفر في دراستها من بين القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري.

1-1-2- المصادر الأولية: نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف وأغراض دراستنا، وكذلك التأكد من صدق ونفي الفرضيات، تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة مختلف الجوانب التحليلية لموضوع بحثنا، من خلال اعتمادنا على أداة الاستبيان كوسيلة أساسية للبحث، وتم استخدامه خصيصا لهذا الغرض.

1-2- حدود الدراسة: تحديد الحدود في البحث هو عملية تحديد المجال والنطاق الزمني والمكاني، والعناصر والمتغيرات المدروسة في الدراسة، ويساعد على استخلاص نتائج دقيقة وتوجيهات محددة.

1-2-1- الحدود البشرية للدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات العينة المدروسة، والتي تم حصرها في بعض المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية، والمهنيين، بمكاتب الخبراء في مجال المحاسبة والمالية.

1-2-2- الحدود المكانية: تمثل الإطار المكاني لتحديد المنطقة الجغرافية التي سحبت منها عينة الدراسة لجمع البيانات الميدانية، وفي بحثنا هذا تم حصر منطقة ولاية سوق اهراس كمكان لدراسة الميدانية، ونظرا لعدم كفاية العينة تم تمديد الحدود المكانية لولايات أخرى مثل ولاية قالمة.

1-2-3- الحدود الزمنية: تمثل الإطار الزماني لتحديد فترة زمنية والتي تمت فيها الدراسة الميدانية، والتي تبدأ من الاتصال بعينة الدراسة وتوزيع الاستبيان عليهم إلى غاية إعادة جمع الاستمارات بعد الإجابة عليها من طرف العينة، وفي بحثنا هذا الحدود الزمنية لدراسة تمثلت في فترة من 15مارس 2023 إلى غاية 15ماي 2023.

1-2-4- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCf وكذلك القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

2- وصف مجتمع، عينة الدراسة، متغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى وصف وتحليل مجتمع محدد، وذلك من خلال عينة معينة تم اختيارها بعناية، كذلك يوفر وصف المجتمع نظرة شاملة حول الجوانب الإجتماعية، والثقافية، والإقتصادية، والديمغرافية للمجتمع المدروس.

2-1- وصف مجتمع الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة مجموعة العناصر التي اختيرت منها العينة، وفي بحثنا هذا تم اختيار عينة عشوائية مستندين في ذلك على معيار المؤهل العلمي، والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات او الاستبيانات على العينة، بغية ضمان قدرة الأفراد على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وفيما يلي عرض مجتمع الدراسة الميدانية والذي يتمثل في المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية، والمهنيين بمكاتب الخبراء، من: إطار مالي او محاسبي في المؤسسة، محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين بولايتي سوق اهراس وقالمة.

2-2- وصف عينة الدراسة: تمثلت عينة الدراسة في المهنيين بالمؤسسات الإقتصادية والمهنيين بمكاتب الخبراء على مستوى ولاية سوق أهراس، ونظرا لعدم كفاية العينة تم تمديدها إلى المحاسبين المهنيين بولاية قالمة.

2-3- متغيرات ونموذج الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على متغيرات محددة، ونموذج تحليلي لتحقيق أهدافها، حيث أن تحديد المتغيرات يساعد في قياس العلاقات وتحليل الظواهر المختلفة، بينما يوفر النموذج الدراسي هيكلا تحليليا لفهم العلاقات وتفسير النتائج.

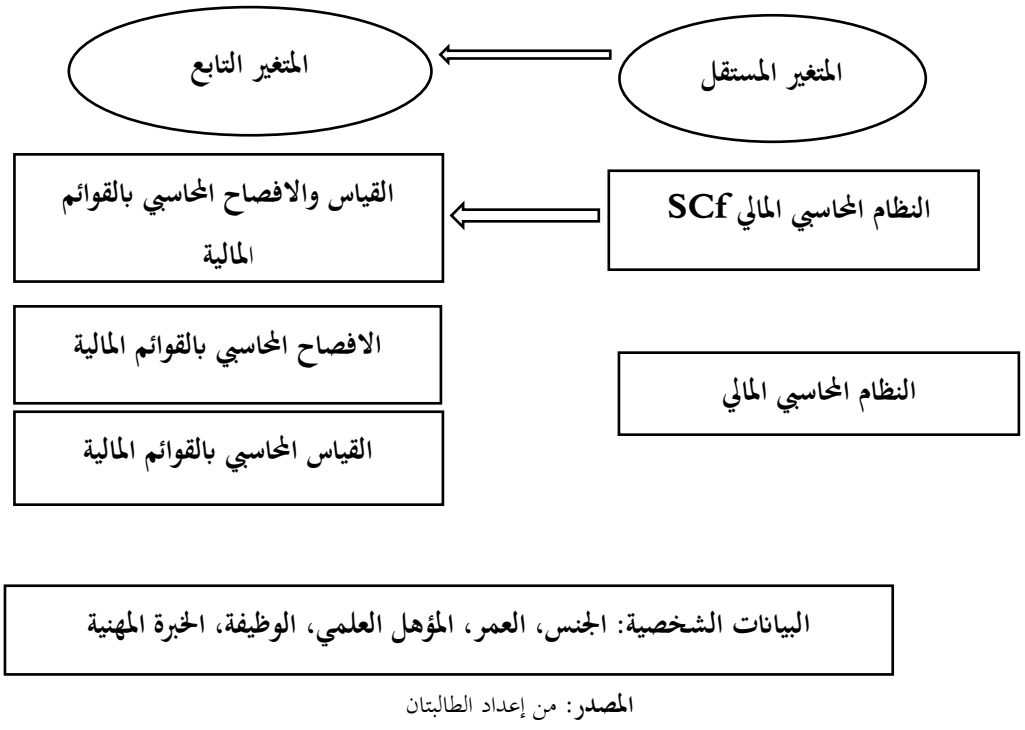
2-3-1- متغيرات الدراسة: تمثلت متغيرات دراستنا في متغيرين اثنين متمثلين في المتغير الأول (المستقل)، وتأثيره على المتغير الثاني (التابع) وتمثلت هذه المتغيرات في:

-المتغير المستقل : المتمثل في **النظام المحاسبي المالي SCf**؛

-**المتغير التابع**: المتمثل في **القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية**

2-3-2- نموذج الدراسة: انطلاقا من مشكلة الدراسة وأهدافها تقوم هذه الدراسة على أثر تطبيق النظام المحاسبي على القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، ومن خلال التعرض لدراسات السابقة حيث يمكن تلخيص نموذج الدراسة بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتان

المطلب الثاني: إختبار الثبات، الصدق والوصف الإحصائي لعينة الدراسة

يهدف هذا المطلب إلى تسليط الضوء على الثبات والصدق في البحوث العلمية، بالإضافة إلى توضيح الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، حيث يعتبر إختبار الصدق والثبات جانبا مهما في البحث العلمي، كما يهدف الوصف الإحصائي إلى تحليل البيانات المجمعة من العينة، وتوضيحها بواسطة الإحصاء.

1- **إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة**

1-1- إختبار الثبات: لقد تم الاعتماد على معامل الثبات الفاكرونباخ لحساب معدل الثبات لاستمارة الاستبيان ككل، وكذا لكل محور من محاورها باستخدام برنامج spss، وذلك لاختبار مدى توافر الثبات، والاتساق الداخلي، بين إجابات أفراد العينة الاستطلاعية على أسئلة الاستثمار الموضوعة، حيث يأخذ هذا

المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد، وتعتبر أي زيادة في قيمة معامل الثبات تعني وجود زيادة في مصداقية البيانات، وعليه إن أداة القياس تتمتع بالثبات

الجدول رقم (3–2): جدول يبين إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

عدد عبارات الاستبيان		عدد العبارات	قيمة معامل الفاكرونباخ
المحور الأول: مدى التزام المؤسسات الإقتصادية بتطبيق قواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي		**14**	**0.798**
المحور الثاني: مستوى القياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF بالقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية	**المحور ككل**	**15**	**0.940**
	القياس المحاسبي	5	0.775
	الإفصاح المحاسبي	5	0.84
	جودة القوائم المالية	5	0.94
المحاور ككل		**29**	**0.926**

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءا على مخرجات برنامج SPSS

وبعد قراءة الجدول يتضح لنا أن قيمة معامل الفاكرونباخ في المحور الأول المتعلقة بالمتغير المستقل، "**النظام المحاسبي المالي SCf**"، مساوية للقيمة 0,798، أما المحور الثاني ككل "**مستوى القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية**"، فقد بلغت 0,940. وهي قيم أكبر من القيمة 0.6. وهذا يعني أنه معامل مرتفع وجيد، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن الاستبيان يمتاز **بالثبات**، أي أن قيمة معامل الفاكرونباخ يعني زيادة ومصداقية وثبات الاستبيان، حيث لو أعيد توزيعها على عينة أخرى مماثلة في نفس المجتمع لكانت نسبة التطابق بين الإجابات على الأقل 94 %.

1–2– اختبار الصدق: يقصد بصدق الاستبيان تقييس أسئلة الاستبيان لما وضعت لقياسه أي ان الاستبيان قادر على تحقيق أهداف البحث، وقمنا بالتأكد من صحة الاستبيان بطريقين:

– **صدق المحكمين**: كما ذكرنا سابقا انه تم عرض الاستبيان على أربعة محكمين في مرحلته الأولى للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه، وكذلك التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وبعد اخذ رأي المحكمين، وبالتنسيق مع الأستاذ المشرف توصلنا إلى ضبط استبيان دراستنا في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (02).

– **صدق المقياس:** يتم اختبار صدق المقياس بجذر معامل الفاكرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة كذلك بين 0 وال 1 وكلما كانت أقرب من ال 1 كانت الاستمارة تمتاز بالصدق.

وفي دراستنا هذه وبعد معامل جذر الفاكرونباخ تحصلنا على قيمة معامل المحك بنسبة 92.6 % بمعنى ان الاستمارة قادرة على تحقيق أهداف البحث بدرجة كبيرة.

وبذلك نكون قد تأكدنا من ثبات وصدق الاستبيان الخاص بالدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان، وانه صالح لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها، وهذا ما يهيئ لنا إتمام دراستنا الإحصائية والقيام بمختلف الاختبارات المنتقاة من برنامج spss، بناءا على الحاجة اليها بما يناسب هذه الدراسة.

2– إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: قصد معرفة مدى اتباع بيانات البحث الميداني للتوزيع الطبيعي أم لا، استعملنا في دراستنا هذه أشهر إختبار يوفره برنامج spss وهو إختبار كولمجروف–سمرنوف، وذلك لمعرفة معلمية أو لامعلمية البيانات الميدانية وللقيام بالاختبار نضع فرضتين التاليين:

- **فرضية العدم H_0**: تتبع بيانات محاور الدراسة المتعلقة بمتغير تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية. وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية sig أكبر من α=0.05.
- **الفرضية البديلة H_1**: لا تتبع بيانات محاور الدراسة المتعلقة تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية. وتقبل هذه الفرضية لما يكون مستوى المعنوية sig أقل من α=0.05.

وقد تم اجراء هذا الاختبار باستخدام برنامج SPSS، والجدول التالي يبين هذا الاختبار.

الجدول رقم (3-3): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

		القيمة الاحصائية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
المحور الأول		0.108	40	0.200
المحور الثاني	القياس المحاسبي	0.089	40	0.200
	الإفصاح المحاسبي	0.097	40	0.200
	جودة القوائم المالية	0.80	40	0.200

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى العينة لاختبار **كولموجروف– سمرنوف** بالنسبة لبيانات المحور الأول "**النظام المحاسبي المالي SCf**"، قدرت بقيمة 0,200، وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية α=0.05وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0، ونرفض الفرضية البديلة H_1، بمعنى بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي. ونلاحظ كذلك من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى المعنوية لإختبار **كولموجروف–سمرنوف،** بالنسبة لمتغيرات المحور الثاني، والتي تتمثل في القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، وجودة القوائم المالية قدرت ب 0.200 بقيم متساوية، وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1، بمعنى بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي. وانطلاقا مما سبق يمكننا القول أن بيانات دراستنا تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: الوصف الاحصائي لعينة الدراسة وفقا للخصائص والسمات الشخصية

في هذه المرحلة وتمهيدا لحساب مؤشرات الإحصاء الوصفي، سوف يتم عرض كل الخصائص والسمات الشخصية والعينة المدروسة في شكل جداول تتضمن التكرارات، والتكرارات النسبية، وتمثيلها بأشكال بيانية مختلفة، وهذا قصد تسهيل قراءة الصفات التي تتميز بها العينة المدروسة، وحسب دراستنا هذه لدينا خمس خصائص: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

1- **توزيع أفراد العينة حسب خاصية الجنس:** بناءا على مخرجات برنامج SPSS بخصوص الدراسة الوصفية للخاصية الأولى والمتعلقة بالجنس والتي تحتمل خيارين (ذكر، انثى) كانت نتائج التكرارات والتكرارات المئوية كما هو مبين في الجدول الموالي:

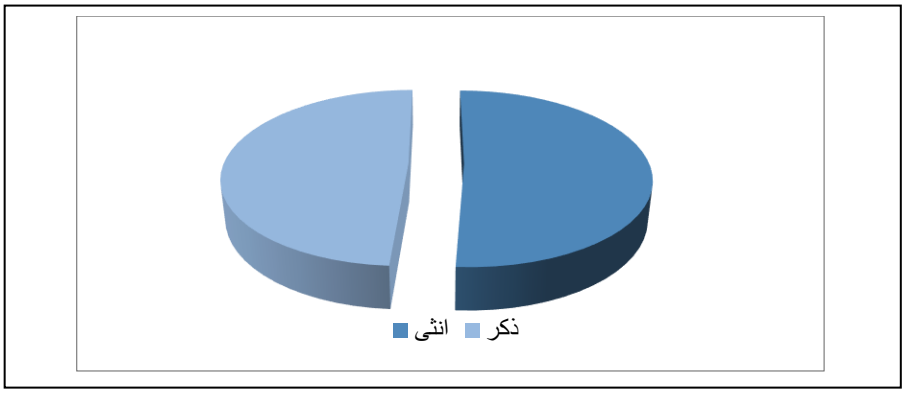
الجدول رقم (3–4): جدول يبين توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجنس	العدد التكراري	النسبة المئوية
ذكر	19	%47.5
انثى	21	%52.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين ببرنامج SPSS V 25 (أنظر الملحق رقم (3)).

ويمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3–2): التمثيل البياني لنتائج توزيع افراد العينة حسب الجنس



من خلال الجدول والشكل السابق، نلاحظ أن غالبية أفرد العينة اناث بنسبة 52,5%، في حين أن نسبة الذكور قدرت بنسبة 47,8% أي أن نسبة الإناث تفوق نسبة الذكور في مجال المحاسبة.

2– توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية: بناءا على مخرجات برنامج SPSS بخصوص الدراسة الوصفية للخاصية الثانية والمتعلقة بالعمر والتي تحتمل 4 خيارات كانت نتائج التكرارات والتكرارات المئوية كما هو مبين :

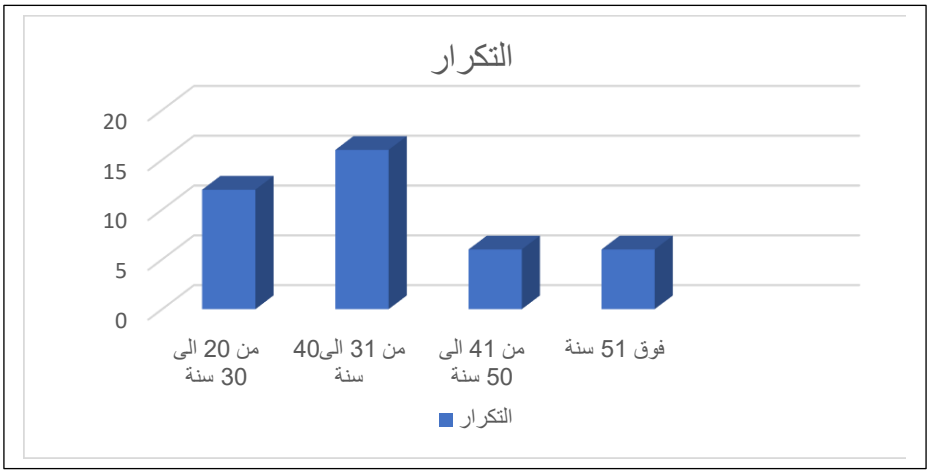
جدول رقم (3–5): توزيع أفراد العينة حسب خاصية العمر

الفئة العمرية	العدد التكراري	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	12	%30
من 31 إلى 40 سنة	16	%40
من 41 إلى 50 سنة	6	%15
فوق ال 51 سنة	6	%15
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

ويمكن تمثيل الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم (3–3): نسب توزيع افراد العينة حسب العمر



نلاحظ من خلال الجدول وجود تباين في الاعمار، حيث أن أغلبهم يبلغون من العمر بين (31 إلى 40 سنة) بنسبة 40%، تليها بعد ذلك الفئة بين (20 إلى 30 سنة) بنسبة 30%، في حين بلغت نسبة الفئتين الآخرتين، والتي تتمثل في الأعمار التي تتراوح بين (41 و50 سنة) والأشخاص الذين تفوق أعمارهم ال (51 سنة) ال 15%.

3– توزيع افراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي : بناءا على مخرجات برنامج SPSS بخصوص الدراسة الوصفية للخاصية الأولى والمتعلقة بالمؤهل العلمي والتي تحتمل 4خيارات كانت نتائج التكرارات والتكرارات المئوية كما هو مبين في الجدول الموالي:

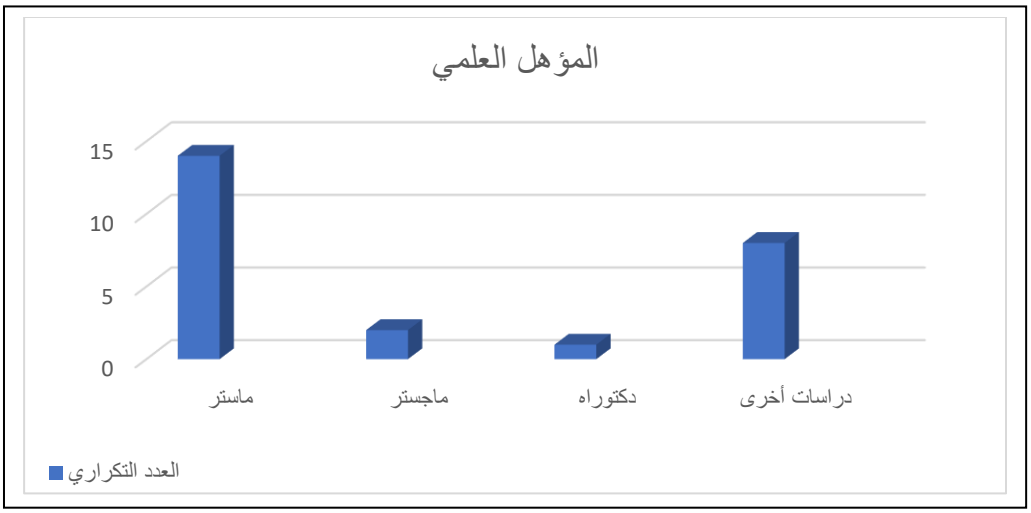
جدول رقم (3–6): توزيع افراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

الفئة العمرية	العدد التكراري	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	12	%30
من 31 إلى 40 سنة	16	%40
من 41 إلى 50 سنة	6	%15
فوق ال 51 سنة	6	%15
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

ويمكن تمثيل الجدول أعلاه بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-4): أعمدة بيانية لتوزيع افراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 8)

نلاحظ من الجدول والشكل السابقين أن نسبة 37.5% من أفراد العينة متحصلين على شهادة ليسانس، ثم تليها فئة المتحصلين على شهادة الماستر بنسبة 35%، ثم تأتي النسبة 20% والتي تخص أفراد العينة المتحصلين على شهادات سابقة، وتليها فئة المتحصلين على الماجستير والتي تقد نسبته ب 5%، وأخيرا نسبة أفراد العينة المتحصلين على شهادة الدكتوراه والتي تتمثل في 2.5 %. ويتضح من خلال اختلاف التكرارات والنسب أن هناك تنوع في الشهادات والمؤهلات العلمية للعينة المختارة، مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

4- توزيع افراد العينة حسب خاصية الوظيفة: بناءا على مخرجات برنامج SPSS بخصوص الدراسة الوصفية للخاصية الثالثة والمتعلقة بالوظيفة والتي تحتمل 4 خيارات كانت نتائج التكرارات والتكرارات المئوية كما هو مبين في الجدول الموالي:

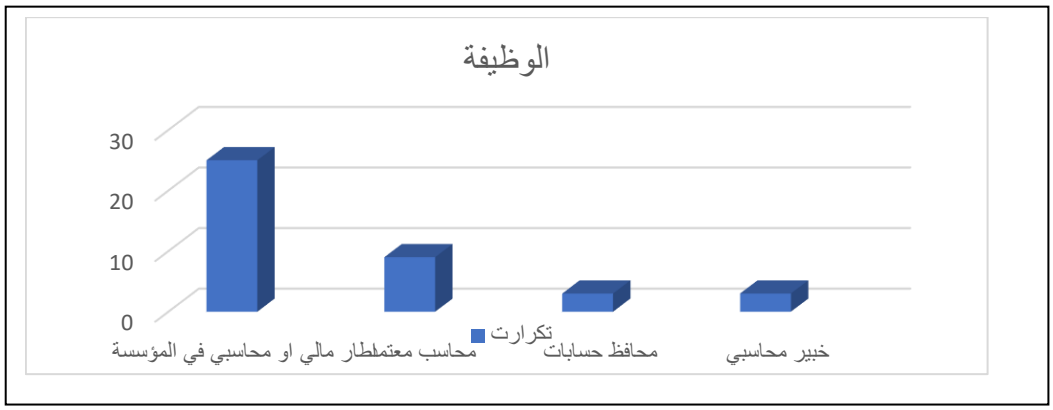
الجدول رقم (3-7): توزيع افراد العينة حسب خاصية الوظيفة

الوظيفة	العدد التكراري	النسبة المئوية
إطار مالي ومحاسبي	25	%62.5
محاسب معتمد	9	22.5%
خبير محاسبي	3	7.5%
محافظ حسابات	3	7.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

ويمكن تمثيل الجدول أعلاه بالشكل التالي:

الشكل (3-5): أعمدة بيانية تبين توزيع افراد العينة حسب خاصية الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بناءا على برنامج EXCEL

من الشكل والجدول السابق نلاحظ أن نسبة افراد العينة أصحاب الوظيفة" إطار مالي ومحاسبي في المؤسسة" هي اعلى نسبة وتتمثل في 62.5%، وبعود ذلك إلى أن المهنيين الموظفين في المؤسسات الإقتصادية أكثر من المهنيين المتخصصين، يليها نسبة الافراد أصحاب الاختصاص "محاسب معتمد" بنسبة 22.5%، بعدها يأتي اصحاب اختصاص "محافظ الحسابات" و "خبير محاسبي" بنسب متساوية تتمثل في 7.5%.

6- توزيع افراد العينة حسب خاصية الخبرة: بناءا على مخرجات برنامج SPSS بخصوص الدراسة الوصفية للخاصية الرابعة والمتعلقة بالمؤهل العلمي والتي تحتمل أربع خيارات كانت نتائج التكرارات والتكرارات المئوية كما هو مبين في الجدول الموالي:

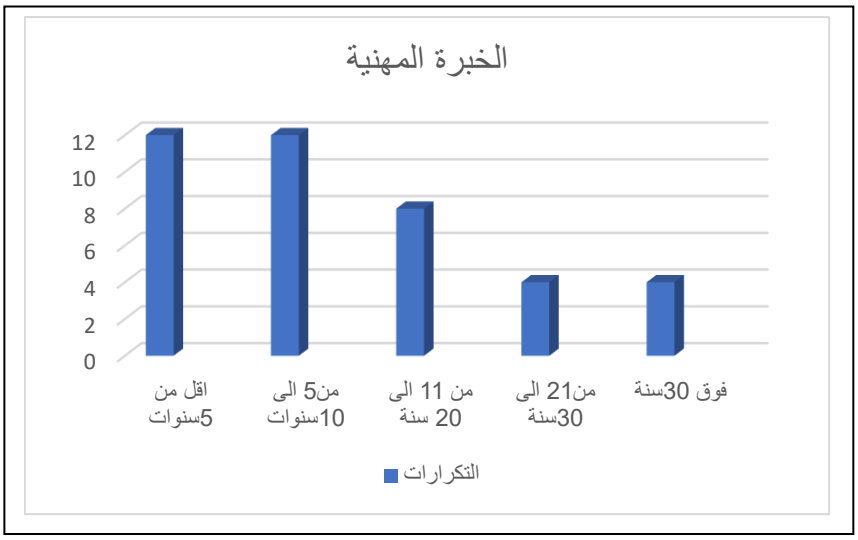
الجدول رقم (3-8): توزيع افراد العينة حسب خاصية الخبرة

الوظيفة	العدد التكراري	النسبة المئوية
إطار مالي ومحاسبي	25	%62.5
محاسب معتمد	9	22.5%
خبير محاسبي	3	7.5%
محافظ حسابات	3	7.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

ويمكن تمثيل الجدول أعلاه بالشكل الآتي:

الشكل رقم (3–6): أعمدة بيانية لتوزيع افراد العينة حسب خاصية الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتان

يتضح لنا من الجدول ان نسبة 30% من افراد العينة تتراوح خبرتهم المهنية بين اقل من "5 سنوات"، ومن "5 إلى 10 سنوات" بنسب متساوية، تليها 20% من الافراد تتراوح خبرتهم بين من "21 إلى 30 سنة"، أما الفئة بين "1 و10 سنوات" فبلغت نفس النسبة التي بلغها افراد العينة التي خبرتهم المهنية تفوق "30 سنة" والتي تساوي 10%، ومنه نستنتج أن هذه المهنة لا ترتبط بأمد محدود ويكون التقاعد فيها اختياريا.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

تحليل النتائج والفرضيات يشكلان جزءا حاسما من عملية البحث، حيث يساعدان في تفسير البيانات واستخلاص العلاقات الرئيسية، والتحقق من صحة الفرضيات التي تم طرحها، كما يساعد في توجيه البحث وتقييم درجة التأكيد أو النفي للفرضيات الأساسية مما يساهم في تطوير المعرفة في المجال المدروس.

المطلب الأول: تحليل الاتجاه العام لإجابات العينة حول محاور الدراسة

لقد تم تصميم أسئلة الاستبيان لقياس هذه المتغيرات، وعلى هذا الأساس تم استخدام مقياس الدراسة والمتمثل في: مقياس ليكارت الخماسي والذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء واتجاهات المستجوبين نظرا لتوازن درجاته. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–9): درجات مقياس سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الاختبار	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتان

ولقد تم تحديد الأوزان التالية كمعيار يتم على أساسه تحليل المتوسطات الحسابية و تحليل كل اختيار من اختيارات سلم **ليكارت الخماسي**:

الجدول رقم (3–10): تحديد إجابات أفراد العينة لمقياس ليكارت الخماسي

الاختيار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن الموافق له	عالي جدا	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جدا
مجال المتوسط الحسابي المرجح	4.20- 5	3.4 – 4.19	2.6 –3.39	1.8-2.59	1-1.79

المصدر: من إعداد الطالبتان

وتم تحديد جدول الأوزان المرجحة هذا للاعتماد على طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحد الأعلى 5، الحد الأدنى 1)، من خلال حساب المدى (5–4تساوي1) تم تقسيمه على عدد خلايا مقياس ليكارت للحصول على طول الخلية الصحيحة، أي المتوسط المرجح (4 قسمة 5 تساوي 0,8)، وبعد ذلك تتم إضافة

هذا القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي 1، وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وهكذا يصبح طول الخلية كما هو موضح في الجدول أعلاه.

1- تحليل الاتجاه العام لإجابات افراد العينة حول المحور الأول

يوضح الجدول الموالي مختلف نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمدى إدراك افراد عينة الدراسة بالنظام المحاسبي المالي SCF .

الجدول رقم (3-11): نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول

الفقرات	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابات	الترتيب
P1	النظام المحاسبي المالي يعتبر نقلة نوعية ولبنة اساسية لمختلف الأطراف المستعملة لهذا النظام بكفاءة وفعالية.	4.30	0.648	موافق بشدة	1
P2	يقدم النظام المحاسبي المالي تطابق بين المعالجة والارقام المحاسبية من ناحية الموارد لمختلف الاحداث الإقتصادية.	4.28	0.599	موافق بشدة	3
P3	يقدم النظام المحاسبي المالي صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة.	4.25	0.670	بشدة	4
P4	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المؤسسة الإقتصادية.	4.05	0. 749	موافق	5
P5	يتم إعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من خلال الالتزام بكل الخصائص، الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما	4.05	0.846	موافق	5
P6	تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف المعلومات حول عناصر الاستخدامات والالتزامات والتصنيفات الخاصة بها.	4.28	0.599	موافق بشدة	2
P7	تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف الاحداث اللاحقة والاستثنائية التي لها تأثير على المركز المالي للمؤسسة.	3.88	1.202	موافق	8
P8	تتميز المعلومات المقدمة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي بقابلية الفهم والاستيعاب من قبل مختلف المستخدمين لها.	3.93	0.859	موافق	6

P9	يوفر النظام المحاسبي المالي اهم العناصر الموضوعية والمصداقية في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.	3.90	1.081	موافق	7
P10	تمكن المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بإجراء مقارنات في القوائم بين الفترات والمؤسسات المماثلة.	4.25	0.630	موافق بشدة	4
P11	معظم المحاسبين يفتقرون للمهارات اللازمة للتقديرات المحاسبية.	3.60	1.105	موافق	10
P12	غياب سوق مالي نشط يعد من صعوبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة وفقا لما جاء بالنظام المحاسبي المالي.	3.85	1.122	موافق	9
P13	تطبيق النظام المحاسبي المالي ادى إلى وجود تعارض بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية اثرت سلبا على عمل الموظفين.	3.50	1.198	موافق	11
P14	صعوبة فهم المحاسبين والمهنيين للعديد من مفاهيم النظام المحاسبي المالي كالضرائب المؤجلة، القيمة العادلة، الحسابات المدمجة.	3.32	1.269	محايد	12
	X	3.9589	0.48872	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

باستقراء الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الأول ككل (متوسط المتوسطات) يقدر ب 3,95 بانحراف معياري يقدر ب 0,48، وبالنظر للجدول رقم (3-9) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال 3.40-4.19، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص أن المحور الأول والذي يتمثل في "النظام المحاسبي المالي"، أي أن هناك تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الإقتصادية حسب آراء عينة الدراسة.

أما التحليل الجزئي لبعض العبارات نلاحظ أن:

- العبارة رقم 1 والتي تمثل " النظام المحاسبي المالي يعتبر نقلة نوعية ولبنة أساسية لمختلف الاطراف المستعملة لهذا النظام بكفاءة وفعالية" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر ب: 4.30 وانحراف معياري يقدر ب:0.64 وبدرجة موافق بشدة، أي أن إجابات افراد العينة ايجابية ويؤكدون مدى فعالية النظام المحاسبي المالي الجديد scf عند تطبيقه في المؤسسات.
- ثم تليها العبارة رقم 6 والتي تترجم كذلك أنه " تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف المعلومات حول عناصر الاستخدامات والالتزامات والتصنيفات الخاصة بها." احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي

يقدر ب 4.28، وانحراف معياري يقدر ب: 0.59 وبدرجة موافق بشدة، مما يفسر أن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية متوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالية حسب آراء أفراد العينة.

- ثم بعد ذلك تأتي العبارة رقم 02 والتي تترجم أنه " يقدم النظام المحاسبي المالي تطابق بين المعالجة والارقام المحاسبية من ناحية الموارد لمختلف الأحداث الإقتصادية." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.27، وانحراف معياري يقدر ب: 0.59 وبدرجة موافق بشدة، مما يفسر ذلك أن أفراد العينة يجمعون على أن النظام المحاسبي المالي يقدم تطابق بين المعالجة المحاسبية والأرقام من ناحية الموارد؛
- كما نجد العبارات 3 و10 تشترك بنفس قيمة المتوسط الحسابي بدرجة موافق وتختلف في الانحراف المعياري واللذان يحتلان المرتبة الرابعة.

- حيث نستخلص من العبارة رقم 3 "يقدم النظام المحاسبي المالي صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة." بأن النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات شاملة ودقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يساعد المستخدمين في فهم الأوضاع المالية واتخاذ القرارات المالية المناسبة؛
- أما بالنسبة للعبارة رقم 10 " تمكن المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بإجراء مقارنات في القوائم بين الفترات والمؤسسات المماثلة" فتعني انه بفضل النظام المحاسبي المالي، يمكننا تحليل الأرقام والمعلومات المالية المحاسبية في القوائم المالية في فترات زمنية مختلفة وبين مؤسسات متماثلة.
- كما نرى أيضا أن العبارات 5 و4 تشتركان في قيمة المتوسط الحسابي بدرجة موافق، وتختلفان في قيمة الانحراف المعياري حيث يحتلان المرتبة الخامسة، حيث:
- نستخلص من العبارة رقم 4 والتي تتمثل في "يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المؤسسة الإقتصادية." بأن النظام المحاسبي المالي يشمل الأسس والمعايير التي تتناسب وتتوافق مع متطلبات المؤسسة الاقتصادية؛
- أما بالنسبة للعبارة رقم 5 " يتم إعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من خلال الالتزام بكل الخصائص، الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما" فتعني أن المؤسسات الاقتصادية او المحاسبون يلتزمون بتطبيق المعايير والمبادئ في إعداد المعلومات المالية لضمان التوافق مع احتياجات المؤسسة الاقتصادية وتحقيق مقاصد الرقابة والتقييم المالي.

- تحتل المرتبة السادسة العبارة رقم 8 والمترجمة ب:" تتميز المعلومات المقدمة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي بقابلية الفهم والاستيعاب من قبل مختلف المستخدمين لها." بمتوسط حسابي قدر ب: 3.93، وانحراف معياري

0.85، بدرجة موافق، مما يفسر أن المعلومات المالية الموجودة في مختلف عناصر القوائم المالية تتميز بسهولة فهمها وقراءتها من قبل مستخدميها؛

- ولقد تحصلت العبارة رقم9 على المرتبة السابعة والمترجمة ب "يوفر النظام المحاسبي المالي أهم العناصر الموضوعية والمصداقية في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية." بمتوسط حسابي تمثل في 3.90، وانحراف معياري 1.08، بدرجة موافق، مما يفسر مصداقية المعلومات المالية وموضوعيها ضمن القوائم المالية؛
- تأتي بعدها العبارة رقم 7 والمحتلة المرتبة رقم الثامنة والمتمثلة في أنه "تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف الاحداث اللاحقة والاستثنائية التي لها تأثير على المركز المالي للمؤسسة." بمتوسط حسابي 3.87، وانحراف معياري 1.20، بدرجة موافق؛
- تحتل العبارة رقم 12 المتمثلة في "غياب سوق مالي نشط يعد من صعوبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة وفقا لما جاء بالنظام المحاسبي المالي". المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3.85، وانحراف معياري 1.12، بدرجة موافق، حيث أن تقدير القيمة العادلة يعتمد على أسعار السوق، وعدم وجود سوق نشط يجعل من الصعب تحديد قيمة دقيقة للأصول. وهذا يؤثر على القدرة على اعداد تقارير مالية صحيحة وموثوقة بالنسبة للأصول والخصوم؛
- تأتي بعد ذلك العبارة رقم 11 والمتمثلة في انه" معظم المحاسبين يفتقرون للمهارات اللازمة للتقديرات المحاسبية" في المرتبة رقم 10 بمتوسط حسابي 3.60، وانحراف معياري 1.105 وبدرجة موافق وتعني بأن العديد من المحاسبين يفتقرون إلى المهارات اللازمة لتقدير القيم المحاسبية بدقة وفعالية، وهذا النقص يمكن ان يكون نتيجة للخبرة المحدودة او النقص في التدريب لهذا المجال؛
- وفي المرتبة ما قبل الأخيرة تأتي العبارة رقم 13 والمتمثلة في "تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارض بين القواعد المحاسبية، والقواعد الجبائية، أثرت سلبا على عمل الموظفين" بمتوسط حسابي 3.5 وانحراف معياري 1.19 بدرجة موافق، وهذا يعني أن بعض الحالات المحاسبية المسموح بها وفقا للمعايير المحاسبية قد تتعارض مع متطلبات الضرائب.
- وأخيرا لدينا العبارة رقم 14 والمتمثلة في "صعوبة فهم المحاسبيين والمهنيين للعديد من مفاهيم النظام المحاسبي المالي كالضرائب المؤجلة، القيمة العادلة، الحسابات المدمجة." بمتوسط حسابي 3.32، وانحراف معياري 1.26 بدرجة محايد، وهذا يفسر أن أفراد العينة محايدين في ابداء رأيهم حول وجود صعوبات في فهم بعض مفاهيم النظام المحاسبي المالي.

2- تحليل الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني

تحليل الاتجاه العام لإجابات العينة يهدف إلى استخلاص النمط العام او الاتجاهات المشتركة في الإجابات لتحديد الأنماط المتكررة والسمات البارزة.

الجدول رقم (3-12): يبين الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني

الفقرات	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابات	الترتيب
P1	يوفر النظام المحاسبي المال قياس محاسبي باستخدام نماذج سليمة تمكن من اعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة	3,60	0,982	**موافق**	**4**
P2	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي تساعد مستخدمها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة	3,70	1,091	**موافق**	**2**
P3	تلتزم المؤسسة بمتطلبات القياس المحاسبي عند إعداد مختلف بنود قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي	3,65	1,075	**موافق**	**3**
P4	يساهم تطبيق النظام المحاسبي في تحسين اجراءات القياس والتقييم المحاسبي لمختلف بنود القوائم المالية	3,93	0,888	**موافق**	**1**
P5	وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المبادئ والسياسات المتبعة في قياس وتقييم بنود القوائم المالية	3,65	1,075	**موافق**	**3**
القياس المحاسبي		3,7050	0,74419	**موافق**	
P1	وفق النظام المحاسبي المالي تفصح المؤسسة عن التغير في المبادئ والسياسات المحاسبية ومبرراته وأثره في القوائم المالية.	3,60	0,955	**موافق**	**3**
P2	تلتزم المؤسسة بإعداد ملحق يتضمن جميع الايضاحات المتممة للقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.	4,00	0,961	**موافق**	**1**
P3	يوفر النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية	3,35	1,167	**محايد**	**5**
P4	وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ضمن قوائمها المالية	3,55	1,061	**موافق**	**4**

P5	تفصح المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على طل المعلومات الضرورية والكافية في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي قوائمها المالية.	3,75	0,981	موافق	2
الإفصاح المحاسبي		3,6500	0,80987	**موافق**	
P1	تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية تزيد من فعالية وكفاءة مستخدميها.	3,77	1,000	موافق	2
P2	تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يوفر قوائم مالية يمكن استخدامها في الرقابة والتقييم وتصحيح الأخطاء	3,70	1,018	موافق	4
P3	التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح والقياس وفق النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات قدر كاف من الموضوعية.	3,80	,992	موافق	1
P4	الالتزام بالقياس والإفصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات سهلة وواضحة ومفهومة.	3,60	1,081	موافق	5
P5	الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من قياس وإفصاح محاسبي يقدم قوائم مالية بمعلومات محاسبية تتميز بالثبات والتماثل تسمح للمؤسسة بإجراء مقارنات في لمنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة	3.73	0.987	موافق	3
جودة القوائم المالية		3,7200	0,91797	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

باستقراء الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لمتغير القياس ككل (متوسط المتوسطات) يقدر ب 3,7050، بانحراف معياري يقدر ب 0,74419، وبالنظر للجدول رقم (3-9) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال 3.40-4.19، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود "**قياس محاسبي**" من خلال إجراءات وقواعد التقييم التي أتى بها والتي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات، رغم صعوبة تطبيق البعض منها "القيمة العادلة" لعدم جاهزية البيئة المحاسبية المحلية لذلك، والتي تستوجب العديد من المتطلبات؛

أما بالنسبة للمتغير الثاني والذي يتمثل في "**الإفصاح المحاسبي**"، فإننا نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي ككل فيه قدر ب 3,6500، وبانحراف معياري يقدر ب0,80987. وبالنظر للجدول رقم (3-9) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية، حسب سلم ليكارت الخماسي، فإن هذا المقدار يقع في المجال 3.40-4.19، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص أن المتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**الإفصاح المحاسبي**" حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة يتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحسن من مستوى الإفصاح المحاسبي عن مختلف بنود القوائم المالية بالمؤسسات الإقتصادية؛

وبالنسبة للمتغير الثالث والمتمثل في "**جودة القوائم المالية**"، فإننا نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي ككل فيه قدر ب 3,7200، أما الانحراف المعياري فقد قدر ب0,91797، وبالنظر للجدول رقم (3-9) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي، فإن هذا المقدار يقع في المجال 3.40-4.19، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص أن المتغير الثالث في المحور الثاني والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية** "، والذي يفسر أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي إلى تعزيز مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية بالمؤسسات الإقتصادية مما يحقق جودة بالقوائم المالية بأبعادها الأربعة: الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

أما التحليل الجزئي لبعض العبارات نلاحظ أن:

أولا: القياس المحاسبي

- احتلت العبارة رقم 4 والمتمثلة في "يساهم تطبيق النظام المحاسبي في تحسين اجراءات القياس والتقييم المحاسبي لمختلف بنود القوائم المالية" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر ب 3,93، وانحراف معياري قدر ب 0.888 بدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الرابعة للمتغير الأول في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**القياس الحاسبي**" حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة يتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحسن من مستوى القياس والتقييم، عن مختلف بنود القوائم المالية بالمؤسسات الإقتصادية؛
- احتلت العبارة رقم 2 والمتمثلة في " القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي تساعد مستخدمها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة "، المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب 3,70 وانحراف معياري قيمته قدرت ب 1.091 بدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الثانية للمتغير الأول في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**القياس المحاسبي**"، حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة يتضح أنه وبالإستناد إلى المعلومات

الدقيقة والشاملة التي توفرها القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة ، يستطيع المستخدمون اتخاذ قرارات رشيدة واستراتيجية بناءة تتعلق بالمؤسسة.

- كما احتلت المرتبة الثالثة العبارتان 3 و5 بمتوسط حسابي متساوي، مع انحراف معياري مختلف القيمة، بدرجة موافق، حيث أن العبارة رقم 3 والمتمثلة في "تلتزم المؤسسة بمتطلبات القياس المحاسبي عند إعداد مختلف بنود قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، وعليه نستخلص أن العبارة الثالثة للمتغير الأول في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"القياس المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة يتضح بأن المؤسسة تقوم بتطبيق المعايير والقواعد المعترف بها لقياس الأصول، الالتزامات، وغيرها من البنود المالية في قوائمها المالية.

اما بالنسبة للعبارة رقم 5 والمتمثلة في" وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المبادئ والسياسات المتبعة في قياس وتقييم بنود القوائم المالية" وعليه نستخلص أن العبارة الخامسة للمتغير الأول في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"القياس المحاسبي "** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة يتضح أنه وفق النظام المحاسبي المالي تكون المؤسسة ملتزمة بالإفصاح عن المبادئ والسياسات المتبعة في قياس وتقييم بنود القوائم المالية، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمصداقية في تقديم المعلومات المالية.

- احتلت العبارة رقم 1 المرتبة الخامسة والأخيرة " يوفر النظام المحاسبي المال قياس محاسبي باستخدام نماذج سليمة تمكن من اعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة "، بمتوسط حسابي قدر ب 3.60، وانحراف معياري 0.982، وعليه نستخلص أن العبارة الأولى للمتغير الاول في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"القياس المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإن النظام المحاسبي المالي يوفر وسيلة لقياس الاحداث المالية باستخدام نماذج صحيحة، وباستخدامها يتمكن scf من توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي

- احتلت الفقرة رقم 2 " تلتزم المؤسسة بإعداد ملحق يتضمن جميع الايضاحات المتممة للقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي." المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,00، وانحرف معياري قدر ب 0,961، وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الثانية للمتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"الإفصاح المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة بأن المؤسسة تقوم بإعداد ملحق يحتوي على توضيحات إضافية للقوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المالية.

- احتلت الفقرة رقم 5 " تفصح المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على ظل المعلومات الضرورية والكافية في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي قوائمها المالية." المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب 3,75، وانحراف معياري قيمته قدرت ب 0.981، بدرجة موافق. وعليه نستخلص أن العبارة الخامسة للمتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"الإفصاح المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة أن المؤسسة تقوم بكشف جميع المعلومات الضرورية، والمناسبة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي لجميع مستخدمي قوائمها المالية في الوقت المناسب.
- احتلت الفقرة رقم 1 "وفق النظام المحاسبي المالي تفصح المؤسسة عن التغير في المبادئ والسياسات المحاسبية ومبرراته وأثره في القوائم المالية." المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدرت قيمته ب 3.60، وانحراف معياري قدر ب 0.955 بدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الاولى للمتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"الإفصاح المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فالمؤسسة تكشف وفقا للنظام المحاسبي المالي على أي تغير في المبادئ والسياسات المحاسبية، وتبرره وتبين تأثيره على القوائم المالية.
- احتلت المرتبة الرابعة الفقرة رقم 4 " وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ضمن قوائمها المالية " بمتوسط حسابي يساوي 3,55 وانحراف معياي قدر ب 1,061 بدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الرابعة للمتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"الإفصاح المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإن المؤسسة تلتزم بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.
- احتلت المرتبة الخامسة والأخيرة الفقرة رقم 3 " يوفر النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية " بمتوسط حسابي قدر ب 3,35، وانحراف معياري قدر ب 1.161، بدرجة محايد، وعليه نستخلص أن العبارة الثالثة للمتغير الثاني في المحور الثاني، والذي يتمثل في **"الإفصاح المحاسبي"** حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإن النظام المحاسبي المالي يوفر الإفصاح على المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية.

ثالثا: جودة القوائم المالية

- احتلت العبارة رقم 3 " التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح والقياس وفق النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات قدر كاف من الموضوعية." المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر ب 3.80، وانحراف معياري قدر ب 0.992، وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الثالثة للمتغير الثالث في المحور

الثاني، والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية**" حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة حيث فإنه عندما تلتزم المؤسسة بقواعد القياس والإفصاح المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي يساهم ذلك في توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات موضوعية بمستوى كاف.

- احتلت المرتبة الثانية العبارة رقم 1 " تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يوفر معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية تزيد من فعالية وكفاءة مستخدميها." بمتوسط حسابي قدر ب 3.78، وانحراف معياري قدر ب 1.000، وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الأولى للمتغير الثالث في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية**" حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإنه عند تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي، يتم توفير معلومات في القوائم المالية تتمتع بقدرة تنبؤية، وهذا يساهم في زيادة فعالية وكفاءة مستخدمي تلك القوائم.
- احتلت العبارة رقم 5 " الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من قياس وإفصاح محاسبي يقدم قوائم مالية بمعلومات محاسبية تتميز بالثبات والتماثل تسمح للمؤسسة بإجراء مقارنات في لمنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة " المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب 3.73، وانحراف معياري قدر ب 0.987، وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الخامسة للمتغير الثالث في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية**" حيث حسب آراء عينة الدراسة فإن الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي يساهم في توفير قوائم مالية محاسبية مستقرة ومتجانسة، مما يمكن المؤسسة من اجراء المقارنات داخل نفس المؤسسة، او بين مؤسسات مختلفة.
- احتلت المرتبة الرابعة الفقرة رقم 2 " تطبيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يوفر قوائم مالية يمكن استخدامها في الرقابة والتقييم وتصحيح الأخطاء " بمتوسط حسابي قدر ب 3.70، وانحراف معياري قدرت قيمته ب 1.018، وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الخامسة للمتغير الثالث في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية**" حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإن إتباع القواعد والمعايير المحاسبية المحددة في النظام المحاسبي المالي يسمح بإعداد قوائم مالية متكاملة، هذه القوائم المالية يمكن استخدامها في عمليات الرقابة والتقييم وتصحيح الأخطاء.
- احتلت العبارة رقم 4 " وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ضمن قوائمها المالية " المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي قدر ب 3.60، وانحراف معياري قدرت قيمته ب 1.081 وبدرجة موافق، وعليه نستخلص أن العبارة الرابعة للمتغير الثالث في المحور الثاني، والذي يتمثل في "**جودة القوائم المالية**"، حيث أنه حسب آراء عينة الدراسة فإن المؤسسة تلتزم بمتطلبات الإفصاح والقياس وفقا للنظام المحاسبي

المالي داخل قوائمها المالية، يتعلق هذا بتقديم المعلومات المطلوبة، والقياس الدقيق لعناصر القوائم المالية، وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة.

2- اختبار الفرق بين متوسطين T.TEST واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

2-1- اختبار الفرق بين متوسطين T.TEST: نضع الفرضتين التاليتين:

- **H0** : لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على محاور الدراسة XوY اذا كان مستوى المعنوية اكبر من $\alpha=0.05$؛
- **H1** : يوجد تأثير لمتغير الجنس على محاور الدراسة XوY اذا كان مستوى المعنوية اقل من $\alpha=0.05$.

الجدول رقم (3-13): اختبار الفرق بين المتوسطين على متغير الجنس

	الجنس	المجتمع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	خطأ المتوسط العام
المحور الأول	ذكر	19	3,9812	0,38527	0,08839
	انثى	21	3,9388	0,57556	0,12560
القياس المحاسبي	ذكر	19	3,5566	1,32334	0,30359
	انثى	21	3,4863	1,42762	0,31153
الإفصاح المحاسبي	ذكر	19	3,7955	1,10077	0,25253
	انثى	21	3,5787	1,58047	0,34489
جودة القوائم المالية	ذكر	19	3,3520	1,41706	0,32510
	انثى	21	3,6259	1,62827	0,35532

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

- نلاحظ من خلال الجدول نتائج إختبار T لفرق المتوسطات، وهي موضحة كالتالي:

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الذكر على إجابات العينة على المحور الأول تساوي 0.38527 وهي أكبر من α=0,05 وبالتالي تقبل فرضية العدم بمعنى يوجد تأثير لمتغير جنس الذكر على إجابات عينة الدراسة على المحورX .

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الانثى على إجابات العينة على المحور الأول تساوي 0.57556 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الانثى على إجابات عينة الدراسة على المحور X.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الذكر على إجابات العينة على القياس المحاسبي تساوي 1,32334 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الذكر على إجابات عينة الدراسة على القياس المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الانثى على إجابات العينة على القياس المحاسبي تساوي1,42762وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الانثى على إجابات عينة الدراسة على القياس المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الذكر على إجابات العينة على الإفصاح المحاسبي تساوي 1,10077 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الذكر على إجابات عينة الدراسة على الإفصاح المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الانثى على إجابات العينة على الإفصاح المالية تساوي 1,58047 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الانثى على إجابات عينة الدراسة على الإفصاح المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الانثى على إجابات العينة على جودة القوائم المالية تساوي 1,41706 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الانثى على إجابات عينة الدراسة على جودة القوائم المالية.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير جنس الانثى على إجابات العينة على جودة القوائم المالية تساوي 1,62827 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير جنس الانثى على إجابات عينة الدراسة على جودة القوائم المالية.

– حسب نتائج ال spss نلاحظ أنه لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على المحور الأول ومتغيرات المحور الثاني.

2-2- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

أولا: اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة المهنية: نضع الفرضتين التالتين:

- **H0** : لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اكبر من α=0.05.
- **H1** : يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اقل من α=0.05

الجدول رقم (3-14): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية

- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الخبرة المهنية على المحور الأول المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.430 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للخبرة المهنية

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المحور الأول	بين المجموعات	0,940	4	0,235	0,982	0,4300
	داخل المجموعات	8,375	35	0,239		
	التباين الكلي	9,315	39			
القياس المحاسبي	بين المجموعات	1,735	4	0,434	0,215	0,9280
	داخل المجموعة	70,598	35	2,017		
	التباين الكلي	72,333	39			
الإفصاح المحاسبي	بين المجموعات	1,518	4	0,380	0,188	0,9430
	داخل المجموعات	70,719	35	2,021		
	التباين الكلي	72,237	39			
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	2,303	4	0,576	0,230	0,9200
	داخل المجموعة	87,616	35	2,503		
	التباين الكلي	89,919	39			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.

- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الخبرة المهنية على القياس المحاسبي المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.928 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للخبرة المهنية على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للقياس المحاسبي؛
- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الخبرة المهنية على الإفصاح المحاسبي المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.943 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للخبرة المهنية على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للإفصاح المحاسبي؛
- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الخبرة المهنية على جودة القوائم المالية، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.920، وهي أكبر من α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للخبرة المهنية على إجابات عينة الدراسة بالنسبة لجودة القوائم المالية.

2-2- اختبار تأثير متغير الوظيفة على إجابات عينة الدراسة: نضع الفرضتين التاليتين

- **H0** : لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اكبر من α=0.05؛
- **H1** : يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اكبر من α=0.05.

الجدول رقم (3-15): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المحور الأول	بين المجموعات	0.201	3	0,067	0,265	,8500
	داخل المجموعات	9,114	36	0,253		
	التباين الكلي	9,315	39			
القياس المحاسبي	بين المجموعات	10,866	3	3,622	2,121	,1150
	داخل المجموعة	61,467	36	1,707		
	التباين الكلي	72,333	39			
الإفصاح المحاسبي	بين المجموعات	14,201	3	4,734	2,936	,0460
	داخل المجموعات	58,036	36	1,612		
	التباين الكلي	72,237	39			
جودة القوائم	بين المجموعات	8,989	3	2,996	1,333	,2790
	داخل المجموعة	80,930	36	2,248		

المالية	التباين الكلي	89,919	39			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

- تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي:
- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على المحور الأول المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.850 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على القياس المحاسبي يساوي 0.115، وهي أكبر من نسبة α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للقياس المحاسبي.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على الإفصاح المحاسبي يساوي 0.046، وهي أقل من نسبة α=0.05 وبالتالي تقبل الفرضية البديلة H_1، بمعنى يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للإفصاح المحاسبي.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على جودة القوائم المالية يساوي 0.279 وهي أكبر من نسبة α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة جودة القوائم المالية.

2-3- اختبار تأثير متغير المؤهل العلمي على إجابات عينة الدراسة: نضع الفرضيتين الاتيتين:

- **H0** : لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية أكبر من α=0.05.
- **H1** : يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية أكبر من α= 0.05

الجدول رقم (3–16): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المحور الأول	بين المجموعات	0,695	4	0,174	0,705	,5940
	داخل المجموعات	8,620	35	0,246		
	التباين الكلي	9,315	39			
القياس المحاسبي	بين المجموعات	3,440	4	0,860	0,437	,7810
	داخل المجموعة	68,894	35	1,968		
	التباين الكلي	72,333	39			
الإفصاح المحاسبي	بين المجموعات	4,493	4	1,123	0,580	,6790
	داخل المجموعات	67,744	35	1,936		
	التباين الكلي	72,237	39			
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	4,102	4	1,025	0,418	,7940
	داخل المجموعة	85,817	35	2,452		
	التباين الكلي	89,919	39			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

– تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي: قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على المحور الأول المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0549 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H0 بمعنى لا يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على القياس المحاسبي تساوي 0,781 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للمؤهل العلمي على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للقياس المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على الإفصاح المحاسبي تساوي 0,679 وهي أكبر من α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للمؤهل العلمي على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للإفصاح المحاسبي.

– قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على جودة القوائم المالية تساوي 0,794 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للوظيفة على إجابات عينة الدراسة بالنسبة لجودة القوائم المالية.

2-4- اختبار تأثير متغير العمر على إجابات عينة الدراسة: نضع الفرضيتين التاليتين:

- **H0** : لا يوجد تأثير لمتغير العمر على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اكبر من α=0.05.
- **H1** : يوجد تأثير لمتغير العمر على محاور الدراسة اذا كان مستوى المعنوية اكبر من α=0.05.

الجدول رقم (3-17): نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA للفروق في إجابات افراد عينة الدراسة تبعا لمتغير العمر

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
المحور الأول	بين المجموعات	0,557	3	0,186	0,763	0,522
	داخل المجموعات	8,758	36	0,243		
	التباين الكلي	9,315	39			
القياس المحاسبي	بين المجموعات	9,287	3	3,096	1,768	0,171
	داخل المجموعة	63,046	36	1,751		
	التباين الكلي	72,333	39			
الإفصاح المحاسبي	بين المجموعات	2,808	3	0,936	0,485	0,695
	داخل المجموعات	69,429	36	1,929		
	التباين الكلي	72,237	39			
جودة القوائم المالية	بين المجموعات	9,508	3	3,169	1,419	0,253
	داخل المجموعة	80,411	36	2,234		
	التباين الكلي	89,919	39			

– تظهر قيم مستوى المعنوية حسب جدول تحليل التباين الأحادي كما يلي:

- قيمة المعنوية بالنسبة لتأثير متغير العمر على المحور الأول المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تساوي 0.522 وهي أكبر من α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للعمر على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير العمر على القياس المحاسبي يساوي 0.171، وهي أكبر من نسبة α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للعمر على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للقياس المحاسبي.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير العمر على الإفصاح المحاسبي يساوي 0.695، وهي أكبر من نسبة α=0.05، وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0، بمعنى لا يوجد تأثير للعمر على إجابات عينة الدراسة بالنسبة للإفصاح المحاسبي.
- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير العمر على جودة القوائم المالية يساوي 0.253وهي أكبر من نسبة α=0.05 وبالتالي تقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير للعمر على إجابات عينة الدراسة بالنسبة لجودة القوائم المالية.

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

يهدف تحليل النتائج واختبار الفرضيات إلى إظهار العلاقات والتأثيرات المحتملة بين المتغيرات المدروسة، وتوجيه الاستنتاجات واتخاذ القرارات بناءا على النتائج المستنتجة من البحث.

1- اختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة: لاختبار فرضيات الدراسة قمنا بقياس قوة ومتانة العلاقة الارتباطية بين متغيري الدراسة حيث:

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي SCF على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية. إذا كان مستوى المعنوية أكبر من α=0.05.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي SCF على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية. إذا كان مستوى المعنوية أقل من α=0.05.

ولدراسة العلاقة بين المتغير المستقل والتابع قمنا بالاعتماد على معامل الارتباط بيرسون وتحليل النتائج يكون بالاعتماد على قرب النتائج من القيمتين -1 و1 كونها دلالة على قوة العلاقة بين متغيرين.

الجدول رقم (3–18): معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة

		المحور الأول	القياس المحاسبي	الإفصاح المحاسبي	جودة القوائم المالية
المحور الأول	معامل الارتباط بيرسون	1	0.408	0.482	0.636
	نسبة المعنوية		0.009	0.002	0.000
	المجمع	40	40	40	40
القياس المحاسبي	معامل الارتباط بيرسون	0.408	1	0.808	0.630
	نسبة المعنوية	0.009		0.000	0.000
	المجمع	40	40	40	40
الإفصاح المحاسبي	معامل الارتباط بيرسون	0.482	0.808	1	0.836
	نسبة المعنوية	0.002	0.000		0.000
	المجمع	40	40	40	40
جودة القوائم المالية	معامل الارتباط بيرسون	0.636	0.630	0.836	1
	نسبة المعنوية	0.000	0.000	0.000	
	المجمع	40	40	40	40

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة معامل الارتباط بين المتغيرين " النظام المحاسبي المالي" و"القياس المحاسبي" قدرت ب 0.408، وهي نسبة بعيدة عن 1، أما نسبة المعنوية فيه فقد قدرت ب 0.009، وهي نسبة أقل من α=0,05، ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1، ونرفض فرضية العدم H_0، وهذا دليل على أنه يوجد تأثير لتطبيق النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس المحاسبي في القوائم المالية، ومنه نقول أن العلاقة بين المتغيرين ضعيفة. يفسر هذا بأن تطبيق المؤسسات الإقتصادية للنظام المحاسبي يؤثر على القياس المحاسبي بنسبة 40% وهي نسبة قليلة. أي أن هناك التزام بقواعد القياس المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي؛

- أما نسبة معامل الارتباط بين المتغيرين "النظام المحاسبي المالي" و "الإفصاح المحاسبي"، فقد قدرت ب 0.48 وهي نسبة بعيدة عن 1، بينما نسبة المعنوية فيها بلغت sig=0.002 وهي نسبة اقل من α=0,05، أي نقوم بقبول الفرضية البديلة H_1 ونرفض فرضية العدم H_0، وهذا دليل على انه يوجد تأثير لتطبيق النظام المحاسبي المالي scf على مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، ومنه العلاقة بين المتغيرين ضعيفة، يفسر

هذا بالتزام المؤسسات الإقتصادية بالإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية بالإفصاحات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، حيث أن الإفصاح المحاسبي يطبق بنسبة قدرت ب 48% فقط وهي نسبة ضعيفة.

- قدرت نسبة معامل الارتباط بين المتغيرين "النظام المحاسبي المالي" و "جودة القوائم المالية" ب 0.63 وهي نسبة قريبة من 1، بينما بلغت نسبة المعنوية sig=0,000 ، وهي أقل من α=0,05، أي نقبل ألفرضية البديلة H_1 ونرفض فرضية العدم H_0، وهذا دليل على وجود تأثير لتطبيق النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، ومنه العلاقة بين المتغيرين قوية، يفسر هذا بامتلاك القوائم المالية خاصية الجودة من شفافية، موضوعية وسهولة فهم وغيرها.

2- اختبار فرضيات الدراسة

2-1- اختبار الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

حيث نضع الفرضيات التالية:

- **H_0** : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛
- **H_1** : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

لقد قمنا بإجراء الاختبارات التي ذكرناها سالفا من خلال برنامج spss بناءا على فرضية الدراسة الرئيسية التي تم طرحها سابقا في المقدمة العامة لبحثنا، وبعد استقراء مخرجات هذه البرمجة تم تلخيص النتائج في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-19): نتائج تحليل الانحدار البسيط لإختبار الفرضية الرئيسية

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى المعنوية	الجزء الثابت			ميل الجزء المستقل		
					B_0	T	مستوى المعنوية	B_1	T	مستوى المعنوية

واقع القياس والإفصاح وفق متطلبات ال scf	0,564	0.**318**	17,736	0.000	2.611	7.995	0.000	0.365	4.211	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالإعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- لقد قدرت قيمة معامل التقاطع ب 2.611 ومعامل الانحدار ب 0.365؛
- وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بقيمة 0,564 وهو ما يبينه معامل الارتباط؛
- بالنظر إلى معامل التحديد والمقدر ب 31%، وهي نسبةَ ضعيفة نوعا ما تدل على نسبة التغيرات التي حدثت في المتغير المستقل "النظام المحاسبي المالي"، أي أن ما نسبته 31% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع "القياس والإفصاح المحاسبي"، في حين أنه نجد أن ما نسبته 69% تعود إلى متغيرات أخرى لم تأخذ بعين الاعتبار في النموذج؛
- قيمة F المحسوبة وصلت ل 17,736، قيمة احتمالية تقدر ب 0.000، وهي أصغر من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا، وهو ما يدل على وجود علاقة بين المتغيرين أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية، مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة والتي تقول بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛
- اما قيمة T المحسوبة لمعامل الانحدار وصلت ل 4,211 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا وهو ما يدل على معنوية معلمة النموذج b_1.

- بناءا على ما سبق ووفقا للشروط التي تحكم من خلالها على قبول نموذج الانحدار من عدمه متوفرة وبالتالي تصبح العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط من الشكل:

$$Y= 2.611+0.365x$$

- من خلال العلاقة الرياضية نفسر التغير الحاصل في القياس المحاسبي بدرجة واحدة يؤدي إلى التغير الطردي في مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الإقتصادية بمقدار 0.365 درجة، وبعد القيام بجميع الإختبارات الضرورية على النموذج، نرفض الفرضية الصفرية H_0، ونقبل الفرضية البديلةH_1، التي تنص على يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

ومن دراسة الفرضيات السابقة وإجراء إختبار الانحدار نستنتج بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى العينة α=0,05، لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية، هذا يفسر بأن الالتزام بمعايير المحاسبة المالية يؤدي إلى تحسين جودة وموثوقية القياسات المحاسبية وكذلك زيادة شفافية ومعلوماتية الإفصاحات المالية المقدمة.

2-2- اختبار الفرضيات الفرعية ومناقشة النتائج

لقد قمنا بإجراء الاختبارات التي ذكرناها سابقا من خلال برمجية spss بناءا على فرضيات الدراسة الفرعية، التي تم طرحها سابقا في المقدمة العامة لبحثنا، وبعد استقراء مخرجات هذه البرمجية، تم تلخيص نتائج الاختبارات في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): نتائج تحليل الانحدار الاختبارات الفرضيات الفرعية الثلاث

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى المعنوية	الجزء الثابت			ميل الجزء المستقل		
					B_0	T	مستوى المعنوية	B_1	T	مستوى المعنوية
القياس	0.300	0.090	3.755	0.060	0.211	0.123	0.903	0.836	1.938	0.060

المحاسبي									
الإفصاح المحاسبي	0.373	0.139	6.138	0.018	–0.429	–0.257	0.799	1.038	2.477	0.018
جودة القوائم المالية	0.383	0.147	6.541	0.015	–1.218	–0.656	0.516	1.191	2.558	0.015

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 3)

مستوى الدلالة المستخدم هي α=0.05

انطلاقا من الجدول رقم (3–14) نقوم باختبار الفرضيات الفرعية التالية:

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛

- **فرضية العدم H_0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية؛
- نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

➢ لقد قدرت قيمة معامل التقاطع ب 0.211 ومعامل الانحدار ب 0.836؛

➢ وجود ارتباط طردي ضعيف بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بقيمة 0.300 وهو ما يبينه معامل الارتباط؛

➢ بالنظر إلى معامل التحديد والمقدر ب 90%، وهي نسبة مرتفعة تدل على نسبة التغيرات التي حدثت في المتغير المستقل "النظام المحاسبي المالي"، أي أن ما نسبته 90% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع الفردي "القياس المحاسبي"، في حين انه نجد ان ما نسبته 10% تعود إلى متغيرات أخرى لم تأخذ بعين الاعتبار في النموذج؛

➢ قيمة F المحسوبة وصلت ل 3.755، قيمة احتمالية تقدر ب 0.060 وهي أصغر من مستوى المعنوية α=0.05 المعتمد في دراستنا، وهو ما يدل على وجود علاقة بين المتغيرين أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية

لتطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية، مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة H_1 الذي يقول بأنه يوجد تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF بالمؤسسات الإقتصادية؛

- أما قيمة T المحسوبة لمعامل الانحدار وصلت ل 1.938، بمستوى معنوية 0.060 وهي أقل من مستوى المعنوية α=0.05 المعتمد في دراستنا وهو ما يدل على معنوية معلمة النموذج b_1.
- بناءا على ما سبق ووفقا للشروط التي تحكم من خلالها على قبول نموذج الانحدار من عدمه متوفرة وبالتالي تصبح العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط من الشكل:

$$\mathbf{Y=0.211+0.836x}$$

- من خلال العلاقة الرياضية نفسر التغير الحاصل في القياس المحاسبي بدرجة واحدة يؤدي إلى التغير الطردي في مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الإقتصادية بمقدار 0,836 درجة، وبعد القيام بجميع الاختبارات الضرورية على النموذج، نرفض الفرضية الصفرية H_0، ونقبل الفرضية البديلةH_1، التي تنص على وجود تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الإقتصادية؛

– **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛

- **فرضية العدم H_0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية؛
- **الفرضية البديلة H_1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية؛

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- لقد قدرت قيمة معامل التقاطع ب 0.429– ومعامل الانحدار ب 1.038؛
- وجود ارتباط طردي قوي بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بقيمة 0.373 وهو ما يبينه معامل الارتباط؛

➢ بالنظر إلى معامل التحديد والمقدر ب 9%، وهي نسبةَ ضعيفة تدل على نسبة التغيرات التي حدثت في المتغير المستقل "النظام المحاسبي المالي"، أي أن ما نسبته 9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع الفردي "القياس المحاسبي"، في حين انه نجد ان ما نسبته 91% تعود إلى متغيرات أخرى لم تأخذ بعين الاعتبار في النموذج؛

➢ قيمة F المحسوبة وصلت ل 6.138، قيمة احتمالية تقدر ب 0.018 وهي أصغر من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا، وهو ما يدل على وجود علاقة بين المتغيرين أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية، مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة والتي تقول بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية.

➢ أما قيمة T المحسوبة لمعامل الانحدار وصلت ل 2.477 بمستوى معنوية 0.018، وهي أقل من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا وهو ما يدل على معنوية معلمة النموذج b_1.

➢ بناءا على ما سبق ووفقا للشروط التي تحكم من خلالها على قبول نموذج الانحدار من عدمه متوفرة وبالتالي تصبح العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط من الشكل:

$$\mathbf{Y= -0.429+1.038x}$$

➢ من خلال العلاقة الرياضية نفسر التغير الحاصل في القياس المحاسبي بدرجة واحدة يؤدي إلى التغير الطردي في مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الإقتصادية بمقدار 1.038 درجة، وبعد القيام بجميع الاختبارات الضرورية على النموذج، نرفض الفرضية الصفرية H_0، ونقبل الفرضية البديلةH_1، التي تنص على انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05، لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

- **الفرضية الفرعية الرابعة**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية؛

- **فرضية العدم H_0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على تحقيق جودة بالقوائم المالية؛

- **الفرضية البديلة H_1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على تحقيق جودة بالقوائم المالية؛

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- لقد قدرت قيمة معامل التقاطع ب 1,218– ومعامل الانحدار ب 1.191
- وجود ارتباط طردي ضعيف بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بقيمة 0.383 وهو ما يبينه معامل الارتباط؛
- بالنظر إلى معامل التحديد والمقدر ب 15%، وهي نسبة ضعيفة تدل على نسبة التغيرات التي حدثت في المتغير المستقل "النظام المحاسبي المالي"، أي أن ما نسبته 15% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع الفردي "القياس المحاسبي"، في حين أنه نجد ان ما نسبته 85% تعود إلى متغيرات أخرى لم تأخذ بعين الاعتبار في النموذج؛
- قيمة F المحسوبة وصلت ل 6.541، قيمة احتمالية تقدر ب 0.015، وهي أصغر من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا، وهو ما يدل على وجود علاقة بين المتغيرين أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية، مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة H_1 الذي يقول بأنه يوجد تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF بالمؤسسات الاقتصادي؛
- أما قيمة T المحسوبة لمعامل الانحدار وصلت ل 1.938 بمستوى معنوية 0.060 وهي أقل من مستوى المعنوية sig=0.05 المعتمد في دراستنا وهو ما يدل على معنوية معلمة النموذج b_1.
- بناءا على ما سبق ووفقا للشروط التي تحكم من خلالها على قبول نموذج الانحدار من عدمه متوفرة وبالتالي تصبح العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط من الشكل:

$$\mathbf{Y=-\ 1.218+1.191x}$$

- من خلال العلاقة الرياضية نفسر التغير الحاصل في القياس المحاسبي بدرجة واحدة يؤدي إلى التغير الطردي في مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الإقتصادية بمقدار 1.191 درجة، وبعد القيام بجميع الاختبارات الضرورية على النموذج، نرفض الفرضية الصفرية H_0، ونقبل الفرضية البديلةH_1 التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل حاولنا قدر الإمكان اسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال إختبار فرضيات الدراسة والتوصل لمجموعة من النتائج، وبهدف التعرف على مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، قمنا بتوزيع استبيان على مجموعة من الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، واطارات محاسبية في المؤسسة، ثم تحليله بواسطة برنامج SPSS، وقد أظهرت نتائج هذا الأخير:

- هناك التزام بقواعد القياس المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي بنسبة قليلة إلى متوسطة على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؛
- التزام المؤسسات الإقتصادية بالإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي في مستوى متوسط ولم يصل بعد إلى المستوى المطلوب وهو الإفصاح الكامل عن كل المعلومات لمختلف المستخدمين للقوائم المالية؛
- كما تم التوصل إلى أن الالتزام بقواعد القياس والإفصاح المحاسبي من شأنه توفير معلومات ذات جودة عالية وبالتالي جودة القوائم المالية من خلال اعطاء الأطراف ذات المصالح بالمعلومات الكافية والمناسبة في الوقت المناسب لما تتميز به هذه القوائم من جودة من ناحية الموضوعية، الملائمة، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

خاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع بحثنا، حاولنا معالجة إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية والتي تدور حول **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على متطلبات القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية**، حيث كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري والميداني، وذلك من خلال الشق النظري الذي تناولنا فيه فصلين تطرقنا فيهما إلى مفاهيم حول متغيرات الدراسة وهما "**النظام المحاسبي المالي "scf**، و "**القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية**". أما الجانب التطبيقي فقد تضمن فصلا واحد، إعتمدنا فيه على الدراسة الميدانية التحليلية من خلال اعداد استمارات الاستبيان وتحكيمها وتوزيعها على المهنيين والحاسبين، وذلك في ولايتي سوق اهراس، وقالمة، بإعتبارها الأنسب لمعالجة الإشكالية المطروحة للإطلاع على تطبيق "**النظام المحاسبي المالي وأثره على متطلبات القياس والافصاح بالقوائم المالية** " وبعد الإطلاع على إجابات افراد العينة وادخالها في برنامج **spss** وتحليلها توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها:

1- نتائج اختبار صحة الفرضيات: في بداية هذه الدراسة وضعنا مجموعة من الفرضيات للإجابة عن التساؤلات المطروحة، وقد تم التوصل في نهاية الدراسة إلى:

الفرضية الفرعية الأولى: "يوجد تطبيق لمتطلبات النظام المحاسبي scf بالمؤسسات الإقتصادية"، وهذا ما تم إثباته، حيث أنه من نتائج ال **spss** تم التوصل إلى أنه يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي **scf** في المؤسسات الإقتصادية بشكل فعال وفيما يتوافق مع المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية، حيث أنه يساهم في توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة عن الأداء المالي للمؤسسات، مما يساهم في إتاحة فرص التقييم وإتخاذ القرارات الصحيحة، وهذا يعكس أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في ضمان شفافية ومصداقية القوائم المالية وتحسين العمليات المالية للمؤسسات الإقتصادية.

الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى القياس المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية"، وقد تم إثبات هذه الفرضية، حيث أن المؤسسات الإقتصادية تلتزم بتطبيق قواعد القياس المحاسبي لمختلف عناصر القوائم المالية، حيث أجمعت عينة الدراسة من معدي القوائم المالية على أن الإلتزام بقواعد التقييم والقياس المحاسبي من شأنه توفير معلومات ذات جودة.

الفرضية الفرعية الثالثة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية". وقد تم إثبات هذه الفرضية، من خلال الدراسة الميدانية، حيث أن المؤسسات الإقتصادية تلتزم بتطبيق الإفصاح المحاسبي عن متطلبات العرض، بحيث تلتزم بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

مما سبق تم إثبات الفرضية الرئيسية " **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α=0.05 لتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCf على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية"**، تم إثبات هذه الفرضية، حيث أجمعت عينة الدراسة من معدي القوائم المالية والمهنيين على الالتزام بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

2- نتائج الدراسة: بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصول السابقة توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن نص النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS**، في جانب القياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية؛
- إن تبني النظام المحاسبي المالي أكسب المحاسبة المحلية فهم لفلسفة المعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد الاعتراف، التسجيل والتقييم لعناصر القوائم المالية؛
- اعتماد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على التكلفة التاريخية في القياس الأولي، والقياس اللاحق لعناصر القوائم المالية؛
- إلتزام المؤسسة الإقتصادية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص شكل ومحتوى القوائم المالية؛
- إلتزام المؤسسة الإقتصادية بالإفصاح عن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد القوائم المالية.
- وجود أثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي على كل من القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- وجود علاقة ارتباطية بين النظام المحاسبي المالي وكل من القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، وجودة المعلومات المالية
- تمتاز معلومات القوائم المالية بالجودة (الموضوعية، سهولة الفهم، القابلية للمقارنة...)

كما يستنتج مما سبق بعض العراقيل التي تحول

3- الاقتراحات والتوصيات

من خلال دراستنا وتعمقها في هذا الموضوع الهام، تبين لنا أن نقترح الاقتراحات

- ضرورة تعديل أساس القياس المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة.
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات؛
- ضرورة تطوير الأساليب التعليمية ومحاولة إيجاد طرق بديلة لتحديد القيمة العادلة؛
- العمل على تطوير المناهج الدراسية أكثر وتكثيف برامج التكوين، من أجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية سوق العمل؛
- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا للإلمام بجميع جوانب النظام المحاسبي المالي؛
- الاستفادة من تجارب باقي الدول في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية والقيمة العادلة.

4- آفاق الدراسة

النظام المحاسبي المالي هو نظام يستخدم في تسجيل وتوثيق الأحداث المالية والاقتصادية للشركات والمؤسسات. يهدف النظام المحاسبي المالي إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة لاتخاذ القرارات المالية وتلبية متطلبات القياس والإفصاح.

تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤثر على متطلبات القياس والإفصاح في العديد من الجوانب. إليك بعض الآفاق المهمة للدراسة في هذا الموضوع:

1. معايير المحاسبة: يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي اتباع معايير المحاسبة المالية المعترف بها عالميًا، مثل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) أو المعايير المحاسبية الوطنية. يمكن دراسة كيفية تأثير هذه المعايير على عمليات القياس والإفصاح وكيفية توفير المعلومات المالية اللازمة.
2. طرق التقييم: ينص النظام المحاسبي المالي على استخدام طرق محددة لتقييم الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات. يمكن دراسة تأثير هذه الطرق على القياسات المالية وكيفية توفير المعلومات المالية المناسبة للإفصاح.
3. الإفصاح المالي: يجب على الشركات والمؤسسات الكشف عن المعلومات المالية المهمة والضرورية للمستخدمين الخارجيين، مثل المستثمرين والدائنين والموردين. يمكن دراسة كيفية تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية وكمية المعلومات المالية المفصح عنها وكيفية تلبية متطلبات الإفصاح المالي.

4. التحليل المالي: يتيح النظام المحاسبي المالي للمستخدمين الداخليين والخارجيين تحليل وتقييم الأداء المالي للشركة أو المؤسسة. يمكن دراسة كيفية تأثير التطبيق المحاسبي على جودة ودقة التحليل المالي وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

5. التكنولوجيا والابتكار: مع تطور التكنولوجيا، أصبحت الأدوات والبرامج المحاسبية أكثر تطورًا وتعقيدًا. يمكن دراسة تأثير استخدام التكنولوجيا في تطبيق النظام المحاسبي المالي وكيفية تحسين متطلبات القياس والإفصاح.

هذه مجرد بعض النقاط التي يمكن دراستها في موضوع النظام المحاسبي المالي وأثر تطبيقه على متطلبات القياس والإفصاح. يجب توسيع الدراسة وتحديد المزيد من الجوانب المحددة وفقًا لاهتماماتك ومتطلبات بحثك.

قائمة المصادر و المراجع:

- **المراجع باللغة العربية**

أولا : الكتب

1.أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، طبعة1، دار صفاء للطباعة والنشر و التوزيع، الأردن، 2015.

2. أحمد البلقاوي، نظرية المحاسبة، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

3.أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2008

4.ايهاب خالد عشماوي، اعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد 23 سبتمبر 2004

5.بونعجة سحنون، أهمية تطبيق محاسبة الادوات المالية، الطبعة 1، الابتكار لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2020.

6.بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بدون دار النشر، الجزائر، ج1، 2010.

7.بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار ،هومة، الجزائر، 2009.

8.حيدرمحمدعلي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، طبعة1، دار الحامد، عمان الاردن .

9.حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان ،2006.

10.خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، طبعة1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

11.دونالد كيسو وجيري وجانت، تعريب احمد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ ، 2009.

12.ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012.

13.رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن،2009.

14.سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ط1.

15.طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000

16.عبد الوهاب رميدي وعلي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي، دار هومة، الجزائر، ط2011،1.

17.عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دون طبعة، ذات السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت 1990.

18.فالتر ميجس و روبرت ميجس: المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003،

19. لجنة منشوات الصفحات الزرقاء العالمية (م ص زع) النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الجزائر ، 2010

20. محمد مطرو موسى السويطي : التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض و الافصاح، دار وائل للنشر،2008، ط2.

21.محمد بوتين ، المحاسبة المالية الدولية، الصفحات الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2015.

22.محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية / الجوانب النظرية والعملية، دار وائل، 2008.

23.محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الاردن، الطبعة الثانية , 2009.

24.هوام جمعة، المحاسبية المعمقة وفق لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010.

25.وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة، دون طبعة، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة بالدنمرك، 2007.

ثانيا : المقالات بالمجلات العلمية

1.ابراهيم خليل و حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و اثرها على استبدال الاصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد21، العراق،2009

2.بكيحل عبد القادر وكتوش عاشور، المعايير المحاسبية الدولية بين مزايا وصعوبات التطبيق دراسة حالة الجزائر، المجلة الاكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، المجلد29، العدد 15.

3.بكر إبراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد20 ، العدد 71، 2008.

4.عثمان محمد يسين فراج، اتجاهات معاصرة في الافصاح عن المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، المجلة العلمية لكلية التجارة، عين شمس، العدد الأول 1991

5.لطيف زيود واخرون ، دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة شرين لدراسة و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 29، العدد 1، سوريا، 2007.

6.محمد سليم وهبة، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، المجلد ، العدد 23، 2005،

وائل ابراهيم الراشد، ملاح الإفصاح في الكويت، مجلة المحاسبون، العدد 33، 2006.

7. محمد فراس، براقي تيجاني، "تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية- رؤية تحليلية نقدية"، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 23، العدد 01، الجزائر، 2020.

ثالثا: المداخلات بالملتقيات العلمية

1.أو سرير منور، مجبر محمد دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتيجة ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة الجزائر 16/17 نوفمبر 2009

2. بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، الجزائر، 16/17 نوفمبر 2009.

3.بالرقي تجاني، شرشافة إلياس، مدى ملائمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5- 6 ماي 2013.

3. سفيان نقمري ورحمة بالهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي - العوائق والرهانات، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013.

4.محمد الهادي ضيف الله، الاتجاهات الحديثة لتطوير وظيفة الإفصاح في القوائم المالية وفق معايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية، الملقى الدولي الأول حول المحاسبية والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر2012.

5.نور الدين مزياني، النظام المحاسبي المالي الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول ادارة منظمات الاعمال والتحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية، الاردن , 27_28 أفريل 2009.

رابعا: المذكرات و الرسائل الجامعية

1. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ماجيستر، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2012-2013

خامسا: أطروحات الدكتوراه

1. بلعيد وردة، أثر التطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس و الإفصاح بالقوائم المالية في ظل معايير الحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2019-2020.

2. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبى الدولى وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 2010.

سادسا: القوانين والمراسيم

1.القرار المؤرخ في 2008/07/26، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25/03/2009، العدد 19.

2. المادة 3 من القانون 07_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

- **المراجع بالغة الفرنسية**

1.Philippe touron et Hubert tendeur, comptabilités en IFRS, éditions d'organisation, paris, 2004.

2.BrunStephan, l'essentiel des norme comptables internationales IAS/IFRS, gualiano éditeur, paris, France ,2004.

ملحق رقم (01): إستمارة الإستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية– سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

إستبيان الدراسة

السادة الأفاضل/ السيدات الفضليات

السلام عليكم و رحمة الله وبركاته...تحية طيبة و بعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، و من خلال موضوعنا المعنون ب **"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القياس والافصاح في القوائم المالية– دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الإقتصادية و المهنيين"**، و حتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء هذه الدراسة فإننا نضع بين أيديكم هذا الإستبيان لمساعدتنا في انجاز موضوع مذكرتنا من خلال الإستفادة من أرائكم الموضوعية بحكم مكانتكم العلمية والمهنية.

إن مشاركتكم في الاجابة على اسئلة الإستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعد الباحثتين على تحقيق أهداف الدراسة، ونود ان نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفا لأنكم ستخصصون جزء من وقتكم الثمين للإجابة على فقراته بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب، و نؤكد لكم أن جميع البيانات والآراء التي تدلون بها سوف تكون محل تقدير وسرية تامة ويقتصر استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا سيدي/ سيدتي أسمى عبارات التقدير.

من إعداد الطالبتان:

حساينية آية

مهني ليندة

تحت إشراف الأستاذة:

الدكتورة بن العايش فاطمة

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر

من 20الى 30 سنة ☐ من 31 الى 40 سنة ☐

من 41 الى50 سنة ☐ فوق 51 سنة ☐

3- المؤهل العلمي

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ دراسات أخرى ☐

4- الوظيفة

إطار مالي أو محاسبي في مؤسسة ☐ محاسب معتمد ☐

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

5- الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐

من 21 إلى 30 سنة ☐ فوق 30 سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية بتطبيق قواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي scf

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	النظام المحاسبي المالي يعتبر نقلة نوعية و لبنة أساسية لمختلف الأطراف المستعملة لهذا النظام بكفاءة وفعالية					
02	يقدم النظام المحاسبي المالي تطابق بين المعالجة والأرقام المحاسبية من ناحية الموارد لمختلف الأحداث الإقتصادية					
03	يقدم النظام المحاسبي المالي صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة					
04	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المؤسسة الإقتصادية					
05	يتم اعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من خلال الالتزام بكل الخصائص، الفروض و المبادئ المحاسبية المقبولة عموما					
06	تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف المعلومات حول عناصر الاستخدامات والالتزامات و التصنيفات الخاصة بها					
07	تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي لمالي مختلف الأحداث اللاحقة والإستثنائية التي لها تأثير على المركز المالي للمؤسسة					
08	تتميز المعلومات المقدمة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بقابلية الفهم والاستيعاب من قبل مختلف المستخدمين لها					
09	يوفر النظام المحاسبي المالي أهم عناصر الموضوعية والمصداقية في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية					
10	تمكن المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بإجراء مقارنات في القوائم بين الفترات (السنوات) والمؤسسات (المماثلة)					
11	معظم المحاسبين يفتقرون للمهارات اللازمة للتقديرات المحاسبية					
12	غياب سوق مالي نشط يعد من صعوبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة وفقا لما جاء بالنظام المحاسبي المالي					
13	تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارض بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثرت سلبا على عمل المحاسبين					
14	صعوبة فهم المحاسبين والمهنيين للعديد من مفاهيم النظام المحاسبي المالي كالضرائب المؤجلة، القيمة العادلة، الحسابات المدمجة،...إلخ					

المحور الثاني: واقع القياس و الافصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي scf بالقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية

رقم العبارة	العبارة	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

		بشدة				
القياس المحاسبي						
01	يوفر النظام المحاسبي المالي قياس محاسبي باستخدام نماذج سليمة تمكن من اعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.					
02	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.					
03	تلتزم المؤسسة بمتطلبات القياس المحاسبي عند اعداد مختلف بنود قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي.					
04	يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي لمختلف بنود القوائم المالية.					
05	وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المبادئ والسياسات المتبعة في قياس وتقييم بنود القوائم المالية.					
الإفصاح المحاسبي						
01	وفق النظام المحاسبي المالي تفصح المؤسسة عن التغير في المبادئ والسياسات المحاسبية ومبرراته وأثره في القوائم المالية					
02	تلتزم المؤسسة بإعداد ملحق يتضمن جميع الايضاحات المتممة للقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي					
03	يوفر النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية					
04	وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ضمن قوائمها المالية					
05	تفصح المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي عن كل المعلومات الضرورية والكافية في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي قوائمها المالية					
جودة القوائم المالية						
01	تطبيق المؤسسة لقواعد القياس والافصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي يمكن من توفير معلومات بالقوائم المالية ذات قدرة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.					
02	تطبيق متطلبات القياس والافصاح المحاسبي يوفر قوائم مالية يمكن استخدامها في الرقابة و التقييم و تصحيح الأخطاء.					
03	التزام المؤسسة بقواعد القياس والافصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية.					
04	التزام المؤسسة بقواعد القياس والافصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات سهلة وواضحة ومفهومة					
05	الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من قياس وإفصاح محاسبي يقدم قوائم مالية بمعلومات محاسبية تتميز بالثبات و التماثل تسمح للمؤسسة بإجراء مقارنات في لمنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة					

الملحق رقم (02) : قائمة المحكمين

قائمة الاساتذة المعنيين

الرقم	اسم ولقب الاستاذ	الرتبة العلمية	الامضاء	الملاحظة
01	رقايقية ف. ز	أستاذ		
02	عزالدين فؤاد	استاذ محاضر P		
03	بوقفة علاء			
04	سوالم صلاح الدين	أستاذ		لا تلزم بالملاحظة

الملحق رقم (03) : مخرجات SPSS

1- معامل α-كرو نباخ للمحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,798	14

2- معامل α-كرو نباخ للمحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,940	15

1-2 معامل α-كرو نباخ للمتغير الأول: القياس المحاسبي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,775	5

2-2 معامل α-كرو نباخ للمتغير الثاني: الإفصاح المحاسبي

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments

,847	5

3-2 معامل α-كرو نباخ للمتغير الثاني: جودة القوائم المالية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,944	5

3- نتائج الدراسة الوصفية:

3-1- الجنس:

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	19	47,5	47,5	47,5
	انثى	21	52,5	52,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

3-2- المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	15	37,5	37,5	37,5
	ماستر	14	35,0	35,0	72,5
	ماجستر	2	5,0	5,0	77,5
	دكتوراه	1	2,5	2,5	80,0
	دراسات اخرى	8	20,0	20,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

3-3- الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اطار مالي او محاسبي في مؤسسة	25	62,5	62,5	62,5

	محاسب معتمد	9	22,5	22,5	85,0
	محافظ حسابات	3	7,5	7,5	92,5
	خبير محاسبي	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

3-4- العمر

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20الى30 سنة	12	30,0	30,0	30,0
	من 31 الى 40 سنة	16	40,0	40,0	70,0
	من 41 الى 50 سنة	6	15,0	15,0	85,0
	فوق ال 51 سنة	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

3-5- الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5سنوات	12	30,0	30,0	30,0
	من 5 الى 10 سنوات	12	30,0	30,0	60,0
	من 11 الى 20 سنة	8	20,0	20,0	80,0
	من 21 الى 30 سنة	4	10,0	10,0	90,0
	فوق 30سنة	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

4- المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

المحور الأول: النظام المحاسبي المالي scf

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
النظام المحاسبي المالي يعتبر نقلة نوعية ولبنة اساسية لمختلف الاطراف المستعملة لهذا النظام بكفاءة وفعالية	40	2	5	4,30	,648
يقدم النظام المحاسبي المالي تطابق بين المعالجة والارقام المحاسبية من ناحية الموارد لمختلف الاحداث الاقتصادية	40	2	5	4,27	,599
يقدم النظام المحاسبي المالي صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة	40	2	5	4,25	,670
يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المؤسسة الاقتصادية	40	2	5	4,05	,749
يتم اعداد المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من خلال الالتزام بكل الخصائص،الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما	40	1	5	4,05	,846
تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف المعلومات حول عناصر الاستخدامات والالتزامات والتصنيفات الخاصة بها	40	2	5	4,28	,599
تبين القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مختلف الاحداث اللاحقة والاستثنائية التي لها تاثير على المركز المالي للمؤسسة	40	1	5	3,87	1,202
تتميز المعلومات المقدمة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي بقابلية الفهم والاستيعاب من قبل مختلف المستخدمين لها	40	1	5	3,93	,859
يوفر النظام المحاسبي المالي اهم العناصر الموضوعية والمصداقية في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية	40	1	5	3,90	1,081
تمكن المعلومات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بإجراء مقارانات في القوائم بين الفترات والمؤسسات المماثلة	40	2	5	4,25	,630
معظم المحاسبين يفتقرون للمهارات اللازمة للتقديرات المحاسبية	40	1	5	3,60	1,105
غياب سوق مالي نشط يعد من صعوبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة وفقا لما جاء بالنظام المحاسبي المالي	40	1	5	3,85	1,122

تطبيق النظام المحاسبي المالي اد الى وجود تعارض بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية اثرت سلبا على عمل الموظفين	40	1	5	3,50	1,198
صعوبة فهم المحاسبيين والمهنيين للعديد من مفاهيم النظام المحاسبي المالي كالضرائب المؤجلة، القيمة العادلة، الحسابات المدمجة	40	1	5	3,32	1,269
N valide (liste)	40				

المحور الثاني: متطلبات القياس والافصاح المحاسبي بالقوائم المالية

القياس المحاسبي

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يوفر النظام المحاسبي المالي قياس محاسبي باستخدام نماذج سليمة تمكن من اعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.	40	1	5	3,60	,982
القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة	40	2	5	3,70	1,091
تلتزم المؤسسة بمتطلبات القياس المحاسبي عند اعداد مختلف بنود قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي	40	1	5	3,65	1,075
يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين إجراءات القياس والتقييم المحاسبي لمختلف بنود القوائم المالية	40	1	5	3,93	,888
وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بالإفصاح عن المبادئ والسياسات المتبعة في قياس وتقييم بنود القوائم المالية.	40	1	5	3,65	1,075
القياسالمحاسبي	40	2,00	4,80	3,7050	,74419
N valide (liste)	40				

الإفصاح المحاسبي

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
وفق النظام المحاسبي المالي تفصح المؤسسة عن التغير في المبادئ والسياسات المحاسبية ومبرراته وأثره في القوائم المالية	40	2	5	3,60	,955
تلتزم المؤسسة بإعداد ملحق يتضمن جميع الايضاحات المتممة للقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي	40	1	5	4,00	,961
يوفر النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن المعلومات المستقبلية التي تؤثر على عناصر القوائم المالية	40	1	5	3,35	1,167
وفق النظام المحاسبي المالي تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي ضمن قوائمها المالية	40	1	5	3,55	1,061
تفصح المؤسسة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي عن كل المعلومات الضرورية والكافية في الوقت المناسب لمختلف مستخدمي قوائمها المالية	40	1	5	3,75	,981
الافصاحالمحاسبي	40	1,60	4,60	3,6500	,80987
N valide (liste)	40				

جودة القوائم المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تطبيق المؤسسة لقواعد القياس والافصاح المحاسبي وفق متطلبات يمكن من توفير معلومات ذات قدرة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.	40	1	5	3,77	1,000
تطبيق متطلبات القياس والافصاح المحاسبي يوفر قوائم مالية يمكن استخدامها في الرقابة و التقييم و تصحيح الأخطاء.	40	1	5	3,70	1,018
التزام المؤسسة بقواعد القياس والافصاح من شأنه توفير قوائم مالية وفق scf تحتوي على معلومات على قدر كافي من الموضوعية	40	1	5	3,80	,992
التزام المؤسسة بقواعد القياس والافصاح وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من شأنه توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات سهلة وواضحة ومفهومة	40	1	5	3,60	1,081

من قياس وافصاح scf الالتزام بمتطلبات يقدم قوائم مالية بمعلومات محاسبية تتميز بالثبات والتماثل تسمح للمؤسسة بإجراء مقارنات بين المنشآت	40	1	5	3,72	,987
جودةالقوائمالمالية	40	1,00	4,80	3,7200	,91797
N valide (liste)	40				

5- معامل الارتباط: Pearson

5-1 المحور الأول× القياس المحاسبي

Corrélations

		المحورالاول x	القياسالمحاسبي
المحورالاول x	Corrélation de Pearson	1	,408**
	Sig. (bilatérale)		,009
	N	40	40
القياسالمحاسبي	Corrélation de Pearson	,408**	1
	Sig. (bilatérale)	,009	
	N	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

5-2 المحور الاول× الإفصاح المحاسبي

Corrélations

		المحورالاول x	الافصاحالمحاسبي
المحورالاول x	Corrélation de Pearson	1	,482**
	Sig. (bilatérale)		,002
	N	40	40
الافصاحالمحاسبي	Corrélation de Pearson	,482**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	
	N	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

5-3 المحور الأول × جودة القوائم المالية

المحورالاول x	جودةالقوائمالمالية

xالمحورالاول	Corrélation de Pearson	1	,636**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	40	40
جودةالقوائمالمالية	Corrélation de Pearson	,636**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	40	40

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

6-اختبار الطبيعة

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
xالمحورالاول	,108	40	,200*	,943	40	,042
قياس1	,089	40	,200*	,977	40	,568
افصاح2	,097	40	,200*	,971	40	,387
جودةالقوائمالمالية	,345	40	,000	,770	40	,000

7-اختبار T-TEST

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
x	ذكر	19	3,9812	,38527	,08839
	انثى	21	3,9388	,57556	,12560
y	ذكر	19	3,7820	,70287	,16125
	انثى	21	3,6054	,79751	,17403

8- اختبار ANOVA

1-8 المؤهل العلمي:

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

المحور الاولx	Intergroupes	,695	4	,174	,705	,594
	Intragroupes	8,620	35	,246		
	Total	9,315	39			
قياس1	Intergroupes	3,440	4	,860	,437	,781
	Intragroupes	68,894	35	1,968		
	Total	72,333	39			
افصاح2	Intergroupes	4,493	4	1,123	,580	,679
	Intragroupes	67,744	35	1,936		
	Total	72,237	39			
جودة3	Intergroupes	4,102	4	1,025	,418	,794
	Intragroupes	85,817	35	2,452		
	Total	89,919	39			

2-8 العمر

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحور الاولx	Intergroupes	,557	3	,186	,763	,522
	Intragroupes	8,758	36	,243		
	Total	9,315	39			
قياس1	Intergroupes	9,287	3	3,096	1,768	,171
	Intragroupes	63,046	36	1,751		
	Total	72,333	39			
افصاح2	Intergroupes	2,808	3	,936	,485	,695
	Intragroupes	69,429	36	1,929		
	Total	72,237	39			
جودة3	Intergroupes	9,508	3	3,169	1,419	,253
	Intragroupes	80,411	36	2,234		
	Total	89,919	39			

3-8 الوظيفة

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحورالاولx	Intergroupes	,201	3	,067	,265	,850
	Intragroupes	9,114	36	,253		
	Total	9,315	39			
قياس1	Intergroupes	10,866	3	3,622	2,121	,115
	Intragroupes	61,467	36	1,707		
	Total	72,333	39			
افصاح2	Intergroupes	14,201	3	4,734	2,936	,046
	Intragroupes	58,036	36	1,612		
	Total	72,237	39			
جودة3	Intergroupes	8,989	3	2,996	1,333	,279
	Intragroupes	80,930	36	2,248		
	Total	89,919	39			

4-8 الخبرة المهنية

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
المحورالاولx	Intergroupes	,201	3	,067	,265	,850
	Intragroupes	9,114	36	,253		
	Total	9,315	39			
قياس1	Intergroupes	10,866	3	3,622	2,121	,115
	Intragroupes	61,467	36	1,707		
	Total	72,333	39			
افصاح2	Intergroupes	14,201	3	4,734	2,936	,046
	Intragroupes	58,036	36	1,612		
	Total	72,237	39			
جودة3	**Intergroupes**	**8,989**	**3**	**2,996**	**1,333**	**,279**
	Intragroupes	80,930	36	2,248		
	Total	89,919	39			

9- الإنحدار REGRESSION

9–1 المحور الأول× القياس المحاسبي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,506	1	6,506	3,755	,060[b]
	de Student	65,828	38	1,732		
	Total	72,333	39			

a. Variable dépendante : قياس1

b. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,300[a]	,090	,066	1,31617

a. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,211	1,720		,123	,903
	المحورالاولx	,836	,431	,300	1,938	,060

a. Variable dépendante : قياس1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,373[a]	,139	,116	1,27930

9-2 المحور الأول× الإفصاح المحاسبي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	10,045	1	10,045	6,138	,018[b]
	de Student	62,192	38	1,637		
	Total	72,237	39			

a. Variable dépendante : افصاح2

b. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,429	1,672		-,257	,799
	المحورالاولx	1,038	,419	,373	2,477	,018

a. Variable dépendante : افصاح2

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,383[a]	,147	,124	1,42084

a. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

9-3 المحور الأول× جودة القوائم المالية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,383[a]	,147	,124	1,42084

a. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	13,205	1	13,205	6,541	,015[b]
	de Student	76,714	38	2,019		
	Total	89,919	39			

a. Variable dépendante : جودة3

b. Prédicteurs : (Constante), المحورالاولx

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	-1,218	1,857		-,656	,516
	المحورالاولx	1,191	,466	,383	2,558	,015