الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف – 1–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

أطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه –الطور الثالث– في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق

بعنـــوان:

التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

–دراسة استقصائية لمجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة بالجزائر–

إعداد الطالب: إشراف الأستاذ الدكتور:

بولعراس صلاح الدين بالــرقي تيجاني

لجنة المناقشة

أ.د. مليانـي عبد الحكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	رئيــسا
أ.د. بالــرقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
د. روابحي عبد الناصر	أستاذ محاضر	جامعة سطيف 1	عضوا مناقشا
د. مختار مسامح	أستاذ محاضر	جامعة باتنة 1	عضوا مناقشا
د. درغوم محفوظ	أستاذ محاضر	المدرسة العليا للتجارة	عضوا مناقشا
د. جاوحدو رضا	أستاذ محاضر	جامعة عنابة	عضوا مناقشا
د. شريقي عمر	أستاذ محاضر	جامعة سطيف 1	عضو مدعو

السنة الجامعية: 2016/2015

قال العماد الأصفهاني

في مقدمة معجم الأدباء

إني رأيت أنه لا يكتب إنسان في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان أحسن ،ولو زيد هذا لكان أفضل ولو ترك هذا لكان أجمل،وهذا من أعظم العبر،وهو استيلاء النقص على جملة البشر.

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى أمي .....إلى أبي

إلى إخوتي : عبد الحكيم، محمد الأمين، إنتصار

إلى كل من علمني حرفا وإلى كل من أحبهم في الله

أهدي هذا العمل المتواضع شكرا وعرفانا ووفاءا

شكر وتقدير

قبل أن يُشكر أحد يجب أن يُشكر الأحد سبحانه وتعالى

فالشكر لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته

أما بعد فإنه يشرفني أن أُقدم جزيل شكري وعميق امتناني وخالص تقديري واحترامي إلى الأستاذ المشرف الموقر الأستاذ الدكتور بالرقي تيجاني الذي كان مثهما إلى أبعد الحدود رغم إلتزاماته وإنشغالاته الكثيرة

كما أتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى أعضاء اللجنة المناقشت الذين وافقوعلى مناقشة هذه الأطروحة والحضور للمشاركة في إثرائها

ولا يفوتني أن أشكر كل الأطراف التي ساهمة في تحويل هذه الأطروحة من فكرة خام إلى هذا المنتوج النهائي وأخص بالذكر كل من الأستاذ الدكتور رواتحي عبد الناص على نصائحه وتوجيهاته ، الدكتور مداني بن بلغيث ،الدكتور مهيدي الذوادي ، كما أشكر كل من الدكتور ساعد بن فرحات على توجيهاته القيمة، والأستاذ الدكتور ملياني عبد الحكيم على مساعدته في أعمال الترجمة، والأستاذين القديرين لطرش فريد والأستاذ عزيز سبتي، والدكتور عبد الحليم جلّال والزميلين عماد عنان وياسين مصطفى على كل الدعم الذي قدماه .

كما يجدر بي أن أشكر كل من ساعدني من أكاديميين ومهنيين أساتذة جامعات ومعاهد وخبراء محاسبين ومحافظي حسابات وإطارات في مالية ومحاسبية . . . . الشكر للجميع

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الإختصرات و الرموز	
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: تطور الفكر المحاسبي بإتجاه توحيد المعرفة المحاسبية عالميا	
مقدمة الفصل الأول	**2**
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة	**3**
– **المطلب الأول:** لمحة عن مراحل تطور المحاسبة	**4**
– **المطلب الثاني:** مفهوم المحاسبة ،وظائفها	**8**
– **المطلب الثالث:** أهدافها المحاسبة و فروعها	**14**
– **المطلب الرابع:** الفروض و المبادئ المحاسبية	**17**
المبحث الثاني : مشكلة الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين دول العالم.	**22**
– **المطلب الأول:** مفهوم الإختلافات المحاسبية و أسبابها	**24**
– **المطلب الثاني:** تصنيف الأنظمة المحاسبية في العالم	**27**
– **المطلب الثالث:** النظم المحاسبية السائدة في البيئة العالمية للمحاسبة	**33**
المبحث الثالث :الإتجاه الدولي نحو توحيد المعرفة المحاسبية	**37**
– **المطلب الأول:** التوجه الدولي نحو تقليص الإختلافات المحاسبية و تحقيق التوافق	**38**
– **المطلب الثاني:** أهم التنظيمات الدولية المساهمة في عملية التوافق المحاسبي	**45**
– **المطلب الثالث:**التوجه الدولي نحو القضاء على الإختلافات المحاسبية و تحقيق التوحيد	**46**
– **المطلب الرابع:** التوحيد المحاسبي الدولي	**49**
المبحث الرابع: المعايير المحاسبية الدولية ومسار التنميط في الجزائر	**60**
المطلب الأول :المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و الهيئة المسؤولة عن إصدارها	**61**

المطلب الثاني : المخطط المحاسبي الوطني PCN والإصلاحات التي طرأت عليه	**69**
المطلب الثالث:التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني	**72**
المطلب الرابع: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF	**74**
خلاصة الفصل الأول	**81**
الفصل الثاني :إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الماليSCF وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN	
مقدمة الفصل الثالث:	**83**
المبحث الاول:الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية في ظل المرجعية المحاسبية الدولية	**84**
– **المطلب الأول** :عموميات حول القوائم المالية	**85**
– **المطلب الثاني** :تعريف الإطار المفاهيمي و أهميته و أقسامه	**89**
– **المطلب الثالث** :أغراض الإطار التصوري ، فلسفة الإفصاح التي جاء بها ، بُعده السياسي	**93**
– **المطلب الرابع** :التطور التاريخي للإطار التصوري	**95**
– **المطلب الخامس** : مستجدات الإطار المفاهمي لسنة 2010 و أسبابها .	**100**
المبحث الثاني :الإطار التصوري للمحاسبة المالية حسب scf	**102**
– **المطلب الأول** :مفهوم الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي.	**103**
– **المطلب الثاني** :مكونات الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي .	**106**
– **المطلب الثالث**:أهمية ماجاء به الإطار التصوري مقارنة مع pcn ،و مدى تجاوبه مع المعايير المحاسبية الدولية	**114**
المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات. مع المخطط المحاسبي الوطني (الميزانية ،جدول حساباب النتيجة)	**118**
– **المطلب الأول**: عموميات حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**119**
– **المطلب الثاني**: عر ض (الميزانية) قائمة المركز المالي حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني	**122**
– **المطلب الثالث** :عرض جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني	**134**

المبحث الرابع : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني (قائمة تغير الأموال الخاصة ، قائمة التدفقات النقدية،الملاحق) :	**148**
– **المطلب الأول**:عرض قائمة تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني.	**149**
– **المطلب الثاني** :عرض قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي.	**154**
– **المطلب الثالث**:عرض الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني	**155**
– **المطلب الرابع** :أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على خارطة الحسابات .	**163**
خلاصة الفصل الثاني	**165**
الفصل الثالث :قائمة التدفقات النقدية و أهمية محتواها المعلوماتي	
مقدمة الفصل الرابع.	**167**
المبحث الأول عموميات حول قائمة التدفقات النقدية	**168**
– **المطلب الأول** :ماهية قائمة التدفقات النقدية	**169**
– **المطلب الثاني** :التطور التاريخي لقائمة التدفقات النقدية.	**173**
– **المطلب الثالث**: أهمية قائمة التدفقات النقدية و أهدافها و مزاياها.	**181**
المبحث الثاني :مكونات جدول تدفقات الخزينة و طريقة إعداده وعرضه.	**184**
– **المطلب الأول**: مكونات جدول تدفقات الخزينة :أو يمكن نقول تبويب أو أنواع تدفقات النقدية	**185**
– **المطلب الثاني** :إعداد قائمة التدفقات النقدية	**193**
– **المطلب الثالث**:طرق عرض قائمة التدفقات النقدية.	**195**
المبحث الثالث:أهمية قائمة التدفقات التقدية(القيمة الإعلامية) في ظل علاقتها مع القوائم المالية الأخرى.	**218**
– **المطلب الأول** :العلاقة بين القوائم المالية.	**219**
– **المطلب الثاني**: أهمية المعلومات(القيمة الإعلامية) المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية	**224**
المبحث الرابع:أهمية قائمة التدفقان النقدية في التحليل المالي.	**228**
– **المطلب الاول** :عموميات حول التحليل المالي وأهميته.	**229**
– **المطلب الثاني**: استخدامات التحليل المالي و أهدافه	**231**
– **المطلب الثالث** :أساليب التحليل المالي و أهمية النسب المالية .	**233**

– **المطلب الرابع**: أنواع النسب المالية و أهمية النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية.	238
خلاصة الفصل الثالث	347
الفصل الرابع: تقييم بنود القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF و أهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN	
مقدمة الفصل الرابع	349
المبحث الأول : المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية	350
– **المطلب الأول** :القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية.	351
– **المطلب الثاني** :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي(التثبيتات المادية و المعنوية).	254
– **المطلب الثالث** :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي (التثبيتات المالية ،المخزنات ،المؤونات ،الإعانات ،القروض و الخصوم الأخرى).	288
المبحث الثاني نماذج التسجيل والتقييم الخاصة.	309
– **المطلب الأول** :توحيد الحسابات و الضرائب المؤجلة	310
– **المطلب الثاني** :عقود الإيجارالتمويلي و العمليات بالعملة الأجنبية .	321
– **المطلب الثالث** : العقود طويلة الأجل و الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.	327
المبحث الثالث :أهم إختلافات النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني	329
– **المطلب الأول** :الإختلافات التي مست القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية	330
– **المطلب الثاني** :نماذج التقييم الخاصة التي أتى النظام المحاسبي الوطني	338
خلاصة الفصل الرابع	339
الفصل الخامس: الدراسة الميدانية	
مقدمة الفصل الخامس	341
مقدمة تمهيدية عن مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية.	342
المبحث الأول : الإطار العام للدراسة الميدانية.	345
– **المطلب الأول** : مصادر البيانات المعتمدة في الدراسة وفرضياتها الأساسية	345
– **المطلب الثاني** :أدوات الدراسة الميدانية	346
– **المطلب الثالث** مجتمع الدراسة.	348

المبحث الثاني: الإطار العام للإستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة.	**350**
– **المطلب الأول** :المراحل التي مر بها الاستبيان من إعداده إلى غاية توزيعه.	**350**
– **المطلب الثاني** :التأكد من صدق الإستبيان وثباته.	**352**
– **المطلب الثالث** :اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف –سمرنوف).	**359**
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة.	**360**
– **المطلب الأول** :خصائص عينة الدراسة.	**360**
– **المطلب الثاني** :تحليل فقرات الإستبيان باستخدام اختبار T	**367**
– **المطلب الثالث** :إختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار T	**386**
خلاصة الفصل الخامس	**395**
الفصل السادس : نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	
مقدمة الفصل السادس	**397**
المبحث الأول: الإطار العام للنموذج المقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية.	**398**
– **المطلب الأول** : أهم التعريفات الإجرائية للمصطلحات الخاصة بالنموذج مع الإشارة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من (IASB) و (FASB)	**399**
– **المطلب الثاني** : مقومات النموذج المقترح لتقييم مستوى جودة المعلومة المحاسبية	**404**
خلاصة الفصل السادس	**410**
الخاتمة العامة	**412**
المراجع	**421**
الملاحق	**443**

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	وظائف المحاسبة	13
(02)	الإختلافات الأساسية بين النموذج الإنجلوساكسوني والنموذج القاري	36
(03)	أهم الدراسات التي اهتمت بتفسير التوحيد المحاسبي	53
(04)	أهم الدراسات تدور حول قياس مستوى التوحيد المحاسبي بشكل كمي	54
(05)	قائمة المستخدمين للمعلومات المحاسبية والقرارات التي يتخذونها	89
(06)	مراحل مشروع الإطار المفاهيمي المشتركIASB/FASB	97
(07)	:مقارنة بين كل منSCF ، PCN، المعايير المحاسبية الدولية	117
(08)	القوائم المالية الملحقة وفق المخطط المحاسبي الوطني	119
(09)	قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الأصول	128
(10)	قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الخصوم	129
(11)	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الميزانية	133
(12)	ترتيب الأعباء حسب وظيفتها	138
(13)	حساب النتيجة حسب الطبيعة	141
(14)	حساب النتيجة حسب الوظيفة	142
(15) .	:مقارنة بين جدول حساب النتيجة وفق PCN /SCF	147
(16)	جدول تغير الأموال الخاصة	153
(17)	جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.	160
(18)	جدول الإهتلاكات.	160
(19)	خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	161
(20)	المساهمات (فروع وكيانات مشاركة).	161
(21)	المؤونات.	162
(22)	كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية	162
(23)	مقارنة بين بعض الحسابات في المخطط الوطني للمحاسبة والنظام المحاسبي الجديد	164
(24)	مقارنة بين قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية	180
(25)	التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل	188

(26)	التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الاستثمار	190
(27)	التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية	192
(28)	إرتباط الأنشطة بمسبباتها	192
(29)	عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة	200
(30)	قائمة التدفقات النقدية من النشطة الاستثمارية وفق الطريقة المباشرة	203
(31)	عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة	205
(32)	جدول التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة	212
(33)	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية وفق الطريقة غير المباشرة	214
(34)	جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة	215
(35)	الترابط بين القوائم المالية الثلاثة	221
(36)	الترابط بين قائمة تدفقات الخزينة وجدول النتائج	224
(37)	أمثله عن أنشطة البحث والتطوير	261
(38)	تعريف أهم الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية	291
(39)	عدد الاستمارات الموزعة والمفقودة والملغاة والمعتمدة	349
(40)	مقياس الإجابة على الفقرات	352
(41)	الأساتذة المحكمين	353
(42)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول(قصور القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني)	354
(43)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية	355
(44)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية).	356
(45)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	358
(46)	معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)	358
(47)	اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	360
(48)	توزيع المشاركين حسب الحنس	361
(49)	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	362
(50)	توزيع المشاركين حسب الفئة العمرية	363
(51)	توزيع المشاركين حسب المستوى العلمي	364
(52)	توزيع المشاركين حسب الوظائف والمهن:	365

(53)	توزيع المشاركين حسب القطاع	366
(54)	تحليل فقرات المحور الأول : تقييم نقائص القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني	368
(55)	تحليل فقرات المحور الثاني:(تقييم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية)	371
(56)	تحليل فقرات المحور الثالث: تقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل التغيرات التي أحدثها scf على القوائم المالية) .	377
(57)	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة لكل جزء من المحور الثالث	392
(58)	يبين المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة لكل محور من الاستبانة	394
(59)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والدوليةIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB	401
(60)	الإلتزام بالتغيرات التي جاء بها SCF على مستوى القوائم المالية	404
(61)	تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	405
(62)	تَوفُّر الشروط الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية	406
(63)	تَوفُّر معايير تحقق الجودة في المعلومة المحاسبية	407

فهرس الأشكال

رقم	عنوانه	الصفحة
(01)	أركان الإتصال	11
(02)	فروع المحاسبة	14
(03)	أصول الإختلاف المحاسبي	24
(4)	أسباب الإختلاف المحاسبي بين الدول	27
(5)	تصنيف الممارسات المحاسبية عند ميلر mueller	30
(06)	مناطق تأثير المحاسبة حسب جمعية المحاسبة الأمريكية	31
(07)	تصيف Nobes الهرمي للأنظمة المحاسبية على أساس الممارسات المحاسبية	32
(08)	تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية	41
(09)	الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) في العالم	98
(10)	التغيرات في الاموال الخاصة	152
(11)	التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس النشاط	193
(12)	استعمال الطريقة المباشرة وغير المباشرة في الشركات العالمية	197
(13)	التحويل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي	209
(14)	تقسيم التثبيتات المالية	290
(15)	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	344
(16)	توزيع أفراد العينة حسب مكان إجراء الدراسة	361
(17)	توزيع المشاركين حسب الجنس	362
(18)	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	363
(19)	توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية	364
(20)	توزيع المشاركين حسب المستوى العلمي	365
(21)	توزيع المشاركين حسب الوظائف والمهن	366
(22)	توزيع المشاركين حسب القطاع	367

فهرس الملاحق

عنوان الملحق	رقم الملحق	رقم الصفحة
إستمارة الاستبيان	01	443
المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS	02	447
مخرجات برنامج SPSS الخاص بالدراسة الميدانية	03	450

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
APB	Accounting principles Board	مجلس معايير المحاسبة البريطاني
CAP	Committee On Accounting Principles	لجنة الإجراءات المحاسبية
OECD	Organisation de Coopération et de Développement Economique	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما
IASC	International Accounting Standard Committee	لجنة معايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International accounting standard	المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standard	معايير التقارير المالية الدولية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

من خلال دراسة المسار التاريخي للمحاسبية، يمكن أن نلاحظ أن تطور ونضج الفكر المحاسبي كان استجابةً للتغيرات التي عرفتها البيئة الإقتصادية العالمية، حيث أن التطورات التي شهدها العالم خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، على غرار إتساع نشاط التجارة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، كشف عن معظلة كبيرة كانت تعاني منها المحاسبة، ألا وهي الإختلاف الكبير في الممارسات المحاسبية بين الدول، الأمر الذي أربك المستثمر الدولي، وجعل المعلومة المحاسبية تفقد أهم خصائها وهي الملائمة والقابلية للمقارنة، مما شكل ضغطا كبير على مهنة المحاسبة للتقليل من هذه الإختلافات، بهدف توفير نوع من التناسق يسمح بالإستثمار الدولي، ومن هنا بدأت الجهود تتظافر نحو تحقيق توحيد محاسبي عالمي.

نظرا لأن عملية التوحيد المحاسبي هي عملية منظَّمة، تعمل وفق آلياتِ عمل ممنهجة، مدروسة وواضحة، ظهرت المعايير المحاسبية الدولية (**IAS/IFRS**) التي تحدد الطرق الواجب إتباعها لتحقيق القياس والإفصاح الأمثل، وقد عرفت هذه المعايير الدولية قبولا واسعا خصوصا بعد سنة 2002، وبدأت أغلب دول العالم تستفيد من هذه الثورة المحاسبية الجديدة.

في ظل سعي الجزائر إلى مواكبة الاقتصاد العالمي، حاولت ومنذ تخلِّيها عن الإقتصاد الموجه وتبنيها إقتصاد السوق القيام بإصلاحات إقتصادية مست عدة جوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي، هذا الأخير الذي يتوافق في كثير من الممارسات المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية التي من شأنها ضمان الفهم والقراءة الموحدة العالميين للقوائم المالية، عن طريق توفير قوائم مالية تحتوي على معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة، وبشكل يساعد مختلف المستعملين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

إنطلاقا من أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لمختلف المستعملين، وضرورة إظهار التقارير المالية (بمافيها القوائم المالية) للمعلومات الضرورية، التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار، كان من أهم ما يُطالَب به النظام المحاسبي المالي، هو تحقيقه لمعلومة محاسبية ذات جودة عالية أوعلى الأقل التحسين في نوعية المعلومات المحاسبية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي.

الإشكالية :

من أجل معرفة أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في زيادة كفاءة وجودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية، تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

- **هل ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟**

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى عرض القوائم المالية ؟
- هل إستحداث النظام المحاسبي المالي لقائمة التدفقات النقدية، قادر على خلق القيمة المضافة في مجال الإفصاح المحاسبي؟
- هل تأثرت عملية تقييم بنود القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟
- هل تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي في توفير معلومة محاسبية تساعد في ترشيد قرارات المستثمرين؟

فرضيات البحث :

الفرضية الأولى:

- **عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا.**

الفرضية الثانية :

- **أحدث النظام المحاسبي المالي تغيُّرات جوهرية على مستوى القوائم المالية.**

الفرضية الثالثة :

- **تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.**

دوافع اختيار الموضوع :

- إرتباط الموضوع بالأوضاع الاقتصادية الراهنة بالجزائر؛
- محاولة معرفة وإدراك حقيقة التغيرات التي تشهدها الساحة المحاسبية في الجزائر ومدى إيجابية تبني النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال تقديم بحث علمي يستهدف بدقة القوائم المالية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي وأهم مؤشر للحكم على نجاعة هذا الأخير.

أهمية الدراسة :

إن انتقال الجزائر إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني، كان خطوة إيجابية هدفها الأساسي هو تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي، بمعنى توفير قوائم مالية تساعد على اتخاذ القرار من خلال توفيرها لمعلومات محاسبية ملاءمة وموثوقة، إذا فموضوع تقييم جودة المعلومة المحاسبية يحمل في طياته إجابة عن مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي ؛

وبالتالي فإن بحثنا سيكون بمثابة الرقابة على الأداء، لمعرفة مدى كفاءة النظام المحاسبي المالي من خلال تقييم مدى وصوله إلى الأهداف التي اعتُمِد لأجلها، في مقدمتها توفير المعلومة الملائمة التي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرار الصحيح، حيث أن المعلومات المحاسبية تُعدُّ أداة أساسية وفاعلة في بيئة الأعمال نظرا للدعم الذي تقدمه في اتخاذ القرارات، إلا أن الإعتماد على المعلومة المحاسبية يظل مرهونا بمدى تَوفُّرها على الخصائص النوعية التي تؤهلها لأن تكون ذات جودة ونفع في اتخاذ القرارات الصحيحة، ومن هذا المنطلق وجدنا أن هناك حاجة ماسّة وضرورية لتقييم أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحقيق معلومة محاسبية ذات جودة.

أهداف البحث :

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز مدى أهمية وجدوى الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؛
- تقديم دراسة مفصلة عن تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في إعداد وعرض القوائم المالية؛
- تقديم دراسة مفصلة عن تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية ؛
- المقارنة بين القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من حيث عرضها وطريقة تقييم بنودها؛
- دراسة مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية، وأهم الابعاد المحققة لهذه الجودة ؛
- إستعراض الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ؛
- تقييم مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام عدة مناهج مثل المنهج الوصفي عند تناول للإطار النظري للمحاسبة والتوحيد المحاسبي، وتم الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بدراسة التطور التاريخي للمحاسبة و المسار التاريخي للتوحيد المحاسبي العالمي، و استخدمنا المنهج المقارن لمقارنة القوائم المالية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية ، كما اعتمدنا المنهج التحليلي في دراسة أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

إنطلاقا من هذه المناهج قمنا، **بإجراء دراستين** : **الأولى نظرية** وتنقسم إلى جزءين الجزء الأول يهتم بدارسة التوحيد المحاسبي العالمي، والجزء الآخر يهتم بتحليل القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي ومقارنتها مع المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية، لمعرفة مدى اختلافها مع الأول و مدى تماشيها مع الثاني **والثانية ميدانية** تضمنت إجراء دراسة إستقصائية على مجموعة من الخبراء والمختصين في المحاسبة، كما قمنا ببناء نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

الأدوات المستعملة في البحث :

إستندنا في دراستنا النظرية على مصادر مكتبية عديدة منها الكتب العلمية والمقالات العلمية المحكَّمة، والمداخلات في الملتقيات العلمية الدولية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وعلى القوانين والمراسيم والقرارات الصادرة عن الهئيات المختصة ضمن مجال بحثنا، بالإضافة إلى المواقع الإكترونية الموثوقة؛

أما في الدراسة الميدانية، فقد تم جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولى في الميدان العملي لمجتمع الدراسة من خلال تصميم استمارة استبيان تضمنت الجوانب الرئيسية لمحاور البحث بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين،و استخدام برامج التحليل الاحصائي للقدرة على تحليل النتائج بشكل أكثر دقة.

الدراسات السابقة :لقد حصرنا الدراسات السابقة في أطروحات الدكتوراه فقط وهي كالتالي:

أ. **توفيق جوادي** : (2009)

مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية – دراسة اختباريه دولية مقارنة-

تناولت الدراسة أهمية توافق النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي سيعمل على تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية نتيجة اعتماده على الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما سيسهل من عملية **قراءة القوائم المالية** من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين.

ب. **حواس صلاح :2008 التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية وأثره على مهنة المدقق**

تطرق الباحث فيها إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، كما قام بعملية **مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني**، واستهدف البحث معرفة مدى تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على **مصداقية البيانات المالية**، وقد استنتج صاحب البحث أنه لابد من تبني المعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، لما تتسم به من المصداقية والقبول العام **للبيانات المالية** المنشورة في المؤسسات، كما أكد أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيساعد في تقديم **معلومات محاسبية شفافة وقابلة للمقارنة** ؛

ج. **شنوف شعيب** (2007)،

الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، " –حالة بريتش بتروليو"

تدور إشكالية البحث حول ما إذا كانت المحاسبة الكلاسيكية تلبي حاجيات الشركات متعددة الجنسيات،كما تناول أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين، و قام الباحث من خلال هذه الدراسة بعرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة **التوافق والتوحيد** المحاسبيين الدوليين، كما تعرض إلى المشاكل التي تواجه الشركات المتعددة الجنسيات في هذا المجال، وهوما أدى إلى عدم اعتماد المخطط المحاسبي الوطني الجزائري كمرجعية للمعالجة المحاسبية من طرف المستثمرين الأجانب، وقد خلصت الدراسة إلى **ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية في إعداد التقارير المالية**..

د. مداني بن بلغيث(2004)

أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائرية-: أكد الباحث من خلال هذه الدراسة على **أن إصلاح النظام المحاسبي** للمؤسسة يجب أن يستند إلى **معايير المحاسبة الدولية**، ويتم بالموازاة مع إصلاح المنظومة المالية والتشريعية والجبائية، وقد خلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات يعد أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات التي تعرفها الجزائر.

هـ. دراسة جلول ساسي(1986):

[Comptabilité de l'Entreprise et système économique – l'expérience Algérienne]

حاول صاحب البحث الإجابة على استفهامين أساسين هما :

- مدى إمكانية تحرر المحاسبة من القيود التنظيمية (القانون) حتى تتمكن من ضمان الوظيفة الاقتصادية لها ؛
- هل المعلومات المحاسبية بصفة عامة، وتلك المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني بالخصوص، قادرة على تلبية طلبات المعلومات من المؤسسة أوالدولة ؟

خلصت الدراسة **إلى ايجابية المخطط المخطط المحاسبي الوطني** في الاستجابة **لاحتياجات** مستعمليه آن ذاك.

التعليق على الدراسات السابقة:

نلاحظ أن الدراسات السابقة جاءت مترابطة فالأولى دراسة جلول بن ساسي 1986 التي أكد فيها أن المخطط المحاسبي الوطني يتجاوب مع متطلبات مستخدمي القوائم المالية في ذلك الوقت، لتأتي دراسة بعدها لمداني بن بلغيث سنة 2004 ، تؤكد ضرورة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نظرا لعدم قدرته على مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية و عدم قدرته على الاستجابة لتطلعات مستعملي المعلومة المحاسبية، ثم دراسة شعيب شنوف2007، والتي تزامنت مع بداية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي، وبدأ تسابق دول العلم نحو المعلومة المحاسبية الجيدة و الموحدة، وخلص في دراسته إلى ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية ،ثم جاءت دراسة حواس صلاح سنة 2008، وهي مكملةً لما قبلها ومتزامنَّة مع بدأ التجاوب الجزائري مع معطيات التوحيد العالمي، عن طريق عرض مشروع النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية (وقبل دخوله حيز التنفيذ) ، حيث قارن الباحث بين القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني وتلك التي من المنتظر الإعتماد عليها في النظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وخلص في دراسته إلى أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيساعد في تقديم **معلومات محاسبية شفافة وقابلة للمقارنة**، وكآخر دراسة سابقة اعتمدناها كانت لتوفيق جودي سنة 2009 (قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ)،حيث أكدت هي الأخرى أن تطبيق scf سيسهل من عملية **قراءة القوائم المالية** من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين.

ميزة الدراسة الحالية:

تتميز دراستنا عن بقية الدراسات السابقة، في أنها جاءت كتقييم لنجاعة النظام المحاسبي المالي بعد سنوات من دخوله حيز التنفيذ، وكانت الدراسة متخصصة أكثر، حيث سلَّطلت الضوء على التغيرات التي مست القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، سواءا من حيث عرض القوائم المالية أوتقييم بنودها، وكذلك ما يميز دراستنا أنها عملت على قياس أثر هذه التغيرات (بما تحمله من إختلافات ومستجدات) في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك للتأكيد على جدوى الإصلاح المحاسبي بعد سنوات من التطبيق.

صعوبات البحث:

عند قيامنا بإعداد هذا البحث صادفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- صعوبة الإلمام بكل الإختلافات التي مست القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي،بسبب قلة المراجع المتخصصة، إلا أننا أحطنا بأهمها وبأكبر قدر منها، من خلال فحص القوانين المنظِّمة للعمل المحاسبي في الجزائر، والمتحيص في المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص ذات الصلة، كما قمنا باختيار أفضل المراجع بهدف الوقوف على تحليل علمي جاد ومقبول، ضمن أقصى مايمكننا تأمينه من الدقة والجدية في البحث.
- الصعوبة في توزيع الاستبيان واسترجاعه.
- ضعف الإمكانيات المادية للباحث أثر بشكل كبير على تقديم عمل أفضل .

تقسيم البحث :

لقد تم تقسيم البحث إلى ستة فصول :

الجانب النظري ويضم أربعة فصول:

- **الفصل الأول :** تطور الفكر المحاسبي بإتجاه توحيد المعرفة المحاسبية
- **الفصل الثاني** :إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي **SCF** وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني **PCN**
- **الفصل الثالث** :قائمة التدفقات النقدية وأهمية محتواها المعلوماتي
- **الفصل الرابع** :تقييم بنود القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي **SCF** وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني **PCN**

الجانب التطبيقي : ويضم فصلين

- **الفصل الخامس** :الدراسة الميدانية
- **الفصل السادس:** نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الأول

تطور الفكر المحاسبي باتجاه توحيد المعرفة المحاسبية

الفصل الأول:

تطور الفكر المحاسبي بإتجاه توحيد المعرفة المحاسبية

تمهيد :

إن دراسة تاريخ المحاسبة وتطورها مهم جدا لفهم وتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية والمستقبلية، فالمحاسبة كغيرها من العلوم نشأت وتطورت متأثرة بعوامل بيئية وثقافية متعددة، وتميزت المحاسبة بأنها لغة مفهومة لدى أصحاب المصالح مع المؤسسة، كونها توفر لهم المعلومات الأساسية التي يحتاجونها، إلا أن التطورات المستجدة التي عرفها العالم خصوصا بعد الحرب العالمية الثانية، على غرار إتساع نشاط التجارة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، كشف عن معظلة كبيرة كانت تعاني منها المحاسبة، ألا وهي الإختلاف الكبير في الممارسات المحاسبية بين الدول، الأمر الذي أربك المستثمر الدولي وجعل المعلومة المحاسبية تفقد أهم خصائها وهي الملائمة والقابلية للمقارنة، مما شكل ضغطا كبيرا على مهنة المحاسبة للتقليل من هذه الإختلافات، بهدف توفير مناخ من التناسق يسمح بالإستثمار الدولي دون مشاكل محاسبية .

لقد تكاثفت الجهود نحو تحقيق توافق محاسبي دولي، من شأنه أن يُقلص من الإختلافات المحاسبية، إلا أن الإتجاه نحو العولمة والتسارع الملحوظ في وتيرة المعاملات التجارية الدولية، أدى إلى التزايد المضطرد في إستعمال القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة، وبالتالي أصبحت عملية التوافق غير كافية، وأصبح المطلب الدولي قائما على ضرورة توحيد المعرفة المحاسبية على مستوى العالم، ونظرا للمرونة التي تتميز بها المحاسبة، فقد تجاوبت مع المتطلبات الدولية، وتم إنشاء هيئة للتوحيد المحاسبي الدولي تضطلع بإصدار معايير محاسبية دولية تكفل وجود لغة محاسبية عالمية.

لدراسة هذا سوف نتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول:الإطار النظري للمحاسبة؛

المبحث الثاني:مشكلة الإختلافات المحاسبية بين دول العالم؛

المبحث الثالث:الإتجاه الدولي نحوتوحيد المعرفة المحاسبية.

المبحث الرابع:المعايير المحاسبية الدولية ومسار التنميط في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تعتبر المحاسبة قديمة قِدم الكتابة والقراءة، وظهرت كغيرها من العلوم إنطلاقا من فكرة بسيطة تم ابتكارها لمعالجة مشكل معين ثم تطورت تدريجيا، ومن خلال دراسة المسار التاريخي للمحاسبة يمكن أن نلاحظ، أن تطور ونضج الفكر المحاسبي كان استجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة الإقتصادية العالمية، وبالتالي فدراسة المراحل التاريخية للمحاسبة يعتبر أمرا ضروريا لفهم حقل المحاسبة، وإدراك التطور الوظيفي للمحاسبة وتطور أهدافها، وتنوع أشكالها تبعا للمتطلبات المستجدة في كل مرحلة.

للوقوف على نشأة المحاسبة ومسارها التاريخي، وكذلك للتعرف على وظائفها وأهدافها، وأهم العناصر المكونة لبنائها الفكري، سنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: لمحة عن مراحل تطور المحاسبة

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة، وظائفها

المطلب الثالث: أهدافها المحاسبة وفروعها

المطلب الرابع: الفروض والمبادئ المحاسبية

المطلب الأول :لمحة عن مراحل تطور المحاسبة

الفرع الأول : المرحلة الأولى (قبل ظهور القيد المزدوج)

تزامن ظهور المحاسبة مع ظهور عملية العد التي استخدمها البشر منذ القِدم، ولهذا نجد عبر الحضارات الغابرة ما يدل على وجود ممارسات محاسبية متواضعة، تخضع في آليات عملها إلى المستوى الفكري والمحاسبي السائد آنذاك.

من الباحثين من ينسب نشأة المحاسبة إلى الآشوريين **3500 سنة قبل الميلاد**، حيث استعمل الآشوريون سجلات محاسبية لإثبات عمليات التبادل القائمة بينهم في ظل أسلوب المقايضة التي عرف انتشارا بفعل الفائض الإنتاجي المحقق آنذاك[1].

كما أسفرت عمليات التنقيب في الآثار البابلية عن وجود ما يشبه السجلات المحاسبية في شكل ألواح من الطوب[2]، بالإضافة إلى ما تضمنته شرائح حامورابي (التي ظهرت على برج بابل حوالي 1750 **ق م**) من بعض المواد، كالمادتين (104، 105) اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري[3] كما أثبتت الأبحاث وجود العديد من السجلات المحاسبية آنذاك[4].

تعتبر الحضارة الفرعونية أحد أصدق الأمثلة على وجود أساس للمحاسبة في الحضارات القديمة وذلك من خلال ما أثبته المؤرخون من توافر الحضارة الفرعونية على سجلات محاسبية كمية ذات قدرة جيدة على العد والإحصاء، أيضا اثبت المؤرخون وجود أنظمة محاسبية متطورة نسبيا بالإضافة إلى ما تميزت به تلك الحقبة من توفر أوراق البردي التي ساعدت على التسجيل[5]، كما أن مسك السجلات في هذه الحقبة تعدَّى التسجيل إلى عملية التحليل والمقارنة[6]، أيضا استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والإلتزامات للورشات الحرفية، وبالأخص في ظل ظهور النقود كأساس للقياس المحاسبي، وتطور الرياضيات، واستحداث أنظمة العد الرياضي[7].

---

[1] القاضي حسين، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص:11.

[2] Nikiting Mark & Regent M.O,**introduction à la comptabilité**, Armond Colin, éd, Paris, 2000, P :06.

[3] النقيب كمال عبد العزيز، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 2004 ، ص: 25.

[4] النقيب كمال عبد العزيز، **تطور الفكر المحاسبي، مدخل تاريخي–منهج فلسفي**، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الأردن، 1999، ص: 12.

[5] القاضي حسين، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 12.

[6] النقيب كمال عبد العزيز، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص: 26.

[7] القاضي حسين،حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 12.

لقد عرفت المحاسبة مكانة بارزة في صدر الإسلام، حيث دعا مبدأ أهمية تحقيق العدالة إلى ضرورة وجود أدوات تساعد على حفظ المال العام، فساهمت المحاسبة في إثبات كل ما يُنفق وما يَرِد إلى بيت مال المسلمين، بغرض الحكم على الأموال المتبقية وهذا ما يعبِّر ضمنيا عن وجود الأساس الموضوعي للميزانية العمومية في ذلك الوقت، وكذلك يعتبر تجسيدا لمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف من منظور إسلامي[8]؛

من خلال ما سبق يتضح لدينا أن للمحاسبة جذورا ضاربة في التاريخ، من خلال استعمالها في العمليات والأحداث بين الأفراد والجماعات من تبادل ومقايضة، إلا أنها كانت محاسبة بسيطة للغاية، قريبة إلى حد كبير من العمليات الحسابية منها إلى المحاسبة[9]؛

في بداية القرن الثالث عشر كانت سجلات المحاسبة بدائية، لا ترنوا أن تكون مذكرات بسيطة، وكانت لا تتعدى كونها عملية تسجيل من حيث أثرها على الغير، أوما يعرف بالقيد المفرد، إلا أن الوظيفة المحاسبية عرفت تطور نسبيا نظرا لزيادة العمليات الآجلة في المعاملات التجارية، وانتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية* مع توسع التجارة الأوروبية، ما جعل من طريقة القيد المفرد غير قادرة على استيعاب العمليات الحاصلة[10].

الفرع الثاني :المرحلة الثانية (اكتشاف القيد المزدوج)

ساهم كل من انتقال النظام العشري إلى أوربا ورواج صناعة الورق بها، في خلق أرضية ملائمة لتطور المحاسبة، حيث ظهرت الحسابات الشخصية ثم الحسابات الإسمية، كتمهيد (بوادر) لظهور القيد المزدوج[11]، حيث بدأ اللومبارديون "**Lambards**" ومن خلال عملية التبادل التجاري بربط جل المدن التجارية الأوربية، ثم قاموا بتقديم طريقتهم لحفظ الحسابات التي تعتمد على القيد المزدوج، وكانت تُعرف بطريقة حفظ السجلات الإيطالية "**Italian Bookring**"[12]، وفي سنة 1494 كتب الراهب لوقا باسيولي "**Luka pacioli**" كتابا للجبر تحت إسم مراجعة عامة في الجبر والهندسة، والنسب والتناسب، وتناول من خلاله وصفا للقيد المزدوج، موضحا الممارسات والأفكار المتراكمة في صورة رسمية[13]، إلا أن الراهب باسيولي لا يعتبر أول من اخترع

---

[8] سليمان مصطفى الدلاهمي ، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 08.

[9] خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن،2005، ص: 09.

* في هذا السياق نحن نتكلم عن بعد الوكالات التجارية عن مراكزها، وليس بعد مراكز الإنتاج عن الإدارة، الذي ظهر في أعقاب الثورة الصناعية ونشأت عنه نظرية الوكالة.

[10] الحيالي وليد ناجي ، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 26.

[11] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 14-15.

[12] بلقاوي أحمد رياحي ، **النظرية المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 14.

[13] ريتشارد شرويد وآخرون،ترجمة خالد قلي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ الرياضي،المملكة السعودية،2006 ، ص: 25-26.

القيد المزدوج، ولكنه قام فقط بوصف ما كان مطبقا في ذلك الوقت، وتجدر الإشارة هنا إلى أن باسيولي قد اعترف صراحة ضمن مؤلفه أن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل إن ما قام به هو جمع وتفسير لأساليب كانت معروفة من قبل في مدينة فينيسيا "البندقية"[14]، إلا أن من الإنصاف لباسيولي أن يُرجع له الفضل في أمرين[15]:

- أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر؛
- أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية .

أدى اكتمال عناصر مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، وانتشار مدارس المحاسبة إلى تحديد كمِّي للمفاهيم المحاسبية الأساسية مثل: مفهوم رأس المال والمصروف والإيراد والربح والخسارة، وتعريف الفائدة بأنها سعر للتنازل عن رأس المال، وعائد للمخاطرة لاستخدام رأس المال...

كما قدمت طريقة القيد المزدوج وسيلة فعّالة مكنت رجال الأعمال الإيطاليين من إتمام عملية التسجيل والترحيل، وتحديد علاقتهم بغيرهم، وفق دقة حسابية متناهية، ومن إيطاليا بدأت طريقة القيد المزدوج في الانتشار عبر العالم، ولا تزال إلى يومنا هذا الطريقة السائدة في جميع النظم المحاسبية.

الفرع الثالث :المرحلة الثالثة (نضج المحاسبة)

ظلت المحاسبة طيلة القرنين السادس عشر والسابع عشر تؤدي نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة السابقة والمتمثلة في توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية وفض النزاعات[16]، إلا أن تطور أساليب الإنتاج الذي اقتضته الثورة الصناعية في بداياتها وظهور وحدات إنتاجية ضخمة، أسفر عن ظهور شكل جديد من الشركات والمسمى بشركات المساهمة، والتي ساعد في نجاحها القبول القانوني لمبدأ المسؤولية المحدودة في إنجلترا سنة **1800**.

كما أن ظهور انفصال الملكية عن الإدارة، أثر بشكل كبير على الفكر المحاسبي وأدى إلى نشوء فروض محاسبية على غرار فرض الشخصية المعنوية، فرض الدورية، كما تشكلت فكرة إلزامية نشر القوائم المالية دوريا والتأكيد على مراجعة الحسابات الخارجية...[17]،

---

[14] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص: 17.

[15] الحيالي وليد ناجي ، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 29.

[16] نفس المرجع، ص: 30.

[17] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص: 26-30.

كل هذه التطورات وغيرها كان لها سمات بارزة تنم عن تطور الفكر المحاسبي، بالإضافة إلى ظهور محاسبة التكاليف التي كانت لها دور واضح في إخراج المحاسبة من عزلتها وانفتاحها على علوم الإدارة والإحصاء وبحوث العمليات، كما تفرع عن محاسبة التكاليف فروع أخرى، كالمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف المعيارية[18] ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة يتجه نحو تفعيل اتخاذ القرار[19].

أعقبت الثورة الصناعية تطورات كثيرة، كظهور نظرية الوكالة، التي تقضي بأن تُمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم، كذلك ظهر الإفصاح المحاسبي على شكل إعلان ميزانية المشروع كملخص للمركز المالي، كما أفرزت أزمة 1930 عدة آثار ساهمت في تطوير الفكر المحاسبي، وأبدت العديد من المنظمات المهنية تجاوبا مع مطالب المجتمع المالي لوضع مبادئ للمحاسبة، ومن أبرز المنظمات المهنية نذكر، مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، ومجمع المحاسبين الأمريكيين[20].

بحلول القرن العشرين إزدادت المطالبات بضرورة تطوير مبادئ المحاسبة، وتحسين التقارير والقوائم المالية، خصوصا في ظل الثروة الطائلة التي تميز بها المديرون، ومن هنا بدأت تبرز عدة محاولات من الأكاديميين والمنظمات المهنية لتطوير المبادئ المحاسبية وبناء نظرية محاسبية متماسكة، فعلى الصعيد الأكاديمي ظهرت محاولات عديدة من أهمها وأبرزها تلك التي قام بها أستاذ المحاسبة وليام باتون "**W.A.Palton**"، الذي قدّم أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية محاسبية وفق أسلوب استنباطي، بنشر كتابه "نظرية المحاسبة" سنة 1922، محددًا ستة فروض للمحاسبة، كما برزت عدة جهود أكاديمية بهدف بناء النظرية المحاسبية[21].

كذلك من جانبها المنظمات المهنية أظهرت قُدراتها الكبيرة جدًا في دراسة وتحليل النظرية والمبادئ المحاسبية، من خلال توظيفها لمزيج من المداخل، ونخص بالذكر المنظمات المهنية العاملة بالولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص، حيث ساهمت ولا تزال تساهم إلى يومنا هذا في تطوير المحاسبة والتأثير في الفكر المحاسبي على المستوى الدولي، ومن أمثلة هذه الهيئات هيئة الأوراق المالية **SEC**، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1937، ومجموعاته الفرعية المتمثلة في:

- لجنة الإجراءات المحاسبية (1937-1959) والتي قدمت 51 نشرة بإسم (**ARB**) كوصايا لعلاج مشاكل محاسبية، ومجلس المبادئ المحاسبية (1959-1973) والذي نشر العديد من التقارير والدراسات التي ناقشت

[18] بلقاوي أحمد رياحي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 18.

[19] أمين السيد أحمد لطفي ، **نظرية المحاسبة-منظور التوافق المحاسبي الدولي**-،الجزء الأول ،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006، ص: 109-110.

[20] حيدر محمد علي بن عطا ، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2006، ص: 17-25.

[21] ريتشارد شرويد وآخرون، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 62-63.

مشاكل جدلية في المحاسبة، ومجلس المحاسبة المالية (1973- إلى الآن) حيث لا يزال نشاطه وتأثيره على المحاسبة إلى يومنا هذا، باعتباره قوة منظمية ذات تأثير دولي، إلا أنه منذ تأسيسه تبنى مدخل شبه سياسي لصياغة المبادئ المحاسبية لهذا عُرفت الفترة منذ تأسيسه إلى الآن بمرحلة **تسييس المحاسبة**[22]

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة، وظائفها، أهدافها

إن الفاحص للفكر المحاسبي قد لا يجد اتفاق على ماهية المحاسبة ولا أهدافها ولا وظائفها، ويُعزى سبب هذ الخلاف على ماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها، إلى النطاق غير الواضح لدلالاتها والمدى غير المحدد لعلاقاتها، حيث أن الأول يحدد ماهية العلم عن طريق نطاقه، والثاني يحدد أهداف العلم في ضوء مدى علاقاته، فإذا ما تحدد نطاق الدلالات ومدى العلاقات الخاصة بأحد العلوم، فإن ذلك ولا شك يؤدي إلى خلق أساسياته المشتركة التي تميز دراسته عن غيره، أما إذا لم يكن نطاق الدلالات قد إتضح بعد، ومدى العلاقات قد تحدد بعد، فهذه في ذاتها تكون محل بحث، وتختلف من منظور فرد إلى آخر وتتباين التصورات نحوها، ولا تكون هناك حدود واضحة لموضوع العلم، ولا قناعات مشتركة عن أهدافه، ولا علاقات صريحة تربط بين وظائف العلم وأهدافه وموضوعه[23]؛

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة

تعددت تعريفات العلماء والباحثين والجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة للمحاسبة، تبعا لإختلاف آرائهم ووجهات نظرهم فمنهم من يعتبر المحاسبة علما ومنهم من يعتبرها لا تتعدى كونها فن، كما زاد من حدة الجدل في تعريف المحاسبة، الهوة الحاصلة بين المهنيين والأكاديميين، نظرا لغياب الإهتمامات المشتركة، وسنحاول في ما يلي ذكر بعض التعاريف المهمة للمحاسبة:

- تم تعريف المحاسبة على أنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية في الوحدة الإقتصادية ثم تفسير النتائج فيما بعد" [24]، يقترب هذا التعريف كثيرا من التعريف الذي أوردته لجنة المصطلحات (**AIA**) **1941** التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(**AICPA**) * هذا المعهد الذي يجسد الرؤية الفنية

[22] بلقاوي أحمد رياحي ، **النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص: 26-31.

[23] مرعي عبد الحي ، الصبان سمير ،**التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**،دار النهضة العربية،بيروت،1988،ص:187.

[24] خليل دليمي و آخرون،**مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى ،الجزء الأول،دار الثقافة،عمان، 2005،ص: 11.

* بعض الكتاب يسند هذا التعريف إلى جمعية المحاسبة الأمريكية AAA أنظر في ذلك،وليد ناجي الحيالي،نظرية المحاسبة،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007،ص:17.

للمحاسبة وينظر للمحاسبة على أنها مجرد فن، حيث عرَّفها بالشكل التالي: "هي فن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، واستخلاص النتائج المالية لتفسيرها وتحليلها"[25]، يعتبر هذا التعريف محدودا فهناك منظور أوسع كما يندرج في تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (**AAA**) عام **1966** والتي عرَّفت المحاسبة على أنها: "عبارة عن عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات"[26]، وأعتُبر هذا التعريف خطوة إيجابية في تقديم تعريف للمحاسبة، حيث أصبح يُنظر إليها كعلم تحكمه نظرية المعرفة المعلوماتية، وذلك باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الإقتصادية، الخاصة بالمؤسسة وغيرها من الأحداث إلى الأطراف المستفيدة، و بنفس التوجه عرَّفت لجنة المعايير لجنة معايير المحاسبة الدولية (**FASB**) المحاسبة على أنها"علم إصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الإقتصادي"[27].

من خلال تغيُّر النظرة إلى المحاسبة من فن التسجيل إلى علم للقياس، و بظهور تعريفات فاحصة لها تجسدت الرؤية الجديدة للمحاسبة كعلم وفن، وهذا هو الإتجاه الصحيح الذي يؤيده الباحث، كما نجد العديد من التعريفات التي تعتمد في جوهرها على هذا التعريف ونذكر منها على سبيل المثال مايلي:

- "المحاسبة هي نظام للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الإقتصادية، يمكن استخدامها في عملية التقييم، واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومة "[28]
- " المحاسبة نظام يحقق مسك، تخزين، معالجة، وتفسير الأحداث التي تقع في المؤسسة ثم إيصالها في شكل معلومات مفيدة، ومطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المعنيين، بهدف الوصول إلى الإدارة الفعالة" [29]
- " المحاسبة مجموعة من الحسابات ممسوكة وفق قواعد، فهي نظام للمعلومات خاضع لإجراءات ومعايير، نستطيع العمل بها، وتطويرها داخل المؤسسة لبلوغ كفاءة عالية من درجة التنظيم"[30]

تجدر الإشارة هنا على أن المحاسبة أشمل من مسك الدفاتر الذي لا يتعدى كونه عملية تسجيل للأحداث المالية داخل المؤسسة ضمن طريقة ثابته وفقا لأصول المحاسبة، فالمحاسبة تشمل كل من الجانب النظري والتطبيقي، وهي المرجع والأساس الذي تعتمد عليه عملية مسك الدفاتر [31].

---

[25] حمزة بشير أبو عاصي،**مبادئ المحاسبة، الجزء الأول**، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص 3-4.

[26] أحمد نور ،**المحاسبة المالية – القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي– وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية**،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 12.

[27] النقيب كمال عبد العزيز،**مقدمة في نظرية المحاسبة**،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،عمان، الأردن،2006، ص:122.

[28] خليل الدليمي و آخرون،**مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سابق،ص:11.

[29] Pierre lassegue, **gestion de l'entreprise et comptabilité**, édition Dalloz, paris, 1996, p :18.

[30] Gapron. M, **la comptabilité en perspective**, édition la découverts, paris, 19 93, p :03

– وتم تعريف المحاسبة من قِبل المخطط المحاسبي العام الفرنسي، على أنّها" نظام يعمل على تنظيم المعلومة المالية، التي من شأنها أن تسمح بتسجيل وتصنيف وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتكوِّن بعد المعالجة المناسبة مجموعة معلومات في شكل قوائم مالية تعبر عن الصورة الوفية للوضعية المالية، والتي تكون موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهنيين"[32]

في وقت قريب تماما في عام **1975** م صدر تعريف آخر للمحاسبة من قبل مجلس المبادئ المحاسبية (**APB**) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**) حيث عرفها على أنها:

" نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية عن مؤسسة معينة، ويُفترض في المعلومات أن تكون مفيدة لمساعدة الأطراف ذوي العلاقة، لاتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة " [33] ، نلاحظ أن هذا التعريف قد عرَّف المحاسبة من خلال الإشارة إلى مفهوم المعلومات الكمية، وأضاف بُعدا جديدا متمثلا في كون المحاسبة نشاط خدمي من خلال ما توفره للأطراف المهتمة من معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ قرارات رشيدة، مع إبقائه على الرؤية السابقة في اعتبار المحاسبة نظام للمعلومات .

من خلال كل ماسبق يمكن تقديم تعريف للمحاسبة على أنها: علم وفن؛ علم كونها تستوفي المقومات النظرية والفكرية التي تحكم العلم بما تشتمل عليه من إطار فكري يضم مفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية، ومعايير يسترشد بها، وفن من خلال السياسات والإجراءات المحاسبية التي تعكس خطوات الدورة المحاسبية، من تسجيل وتبويب وتلخيص للعمليات المالية، إنطلاقا من دفتر اليومية ومرورا بدفتر الأستاذ فميزان المراجعة وإنتهاء بالقوائم والتقارير المالية، بغرض خدمة وتلبية إحتياجات المستخدمين في مقدمتهم المستثمر.

الفرع الثاني :وظائف المحاسبة

بالإعتماد على التعاريف السابقة والمختلفة للمحاسبة يمكن أن نلخص الوظائف الأساسية للمحاسبة في ما يلي:

أولا – وظيفة التحديد يتم تنفيذ هذه الوظيفة عن طريق إنتقاء العمليات المالية حسب أهميتها وتأثيرها على القوائم المالية للمؤسسة، حيث يتم استبعاد العمليات الأخرى غير المؤثرة[34] ، فالخطوط الأولى في المحاسبة هي أن نحدد أونختار الأشياء أو النشاطات التي يُعتقد أنها ملائمة للمستخدمين [35].

---

[31] عاطف الأخرس ، إيمان الهنيني ، **مبادئ المحاسبة و تطبيقاها**، الطبعة الأولى، الجزء الأول،دار البركة للنشر و التوزيع،عمان،2000،ص:4.

[32] Cyrille Mandou, **Comptabilté générale de l'entreprise**, 1er édition, De boeck, paris, 2003, P : 05.

[33] حيدر محمد علي بني عطا ، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة** الطبعة الأولى، ، دار الحماد، عمان، 2007، ص:25.

[34] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري –التطبيقات العملية–**، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009،ص13.

[35] بلقاوي أحمد رياحي ،**نظرية محاسبية**،مرجع سابق،ص:90.

ثانيا – وظيفة القياس :يتم تنفيذ هذه الوظيفة من خلال الأداء المحاسبي لخطوات الدورة المحاسبية بداية من تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية مرورا بترحيل هذه العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ، وإنتهاءا بالتلخيص في ميزان المراجعة[36]، ويشمل القياس المحاسبي كل ممتلكات المشروع (الأصول)، وديونه المستحقة للغير(الالتزامات)، والمصروفات والإيرادات[37]،و يمكننا هنا إعطاء لمحة بسيطة عن صيغ القياس و أنواعه على النحو التالي:

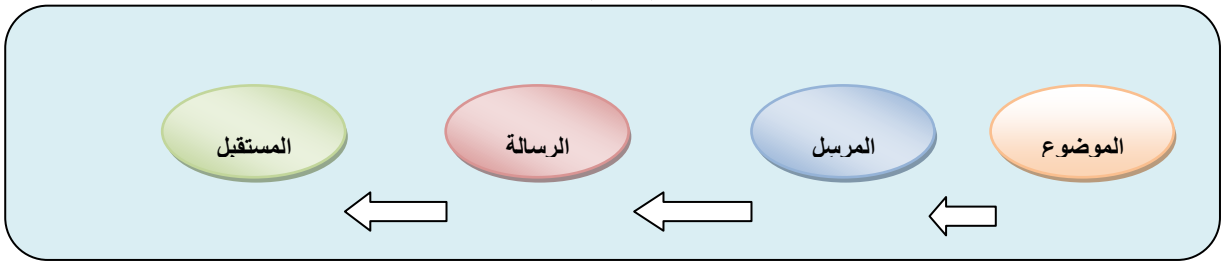
1- **صيغ القياس** : تختلف صيغ القياس بناءا على طبيعة المعلومات المراد قياسها، وطلب المستخدم لتلك المعلومة، ومن تلك الصيغ مايلي[38]:العرض الوصفي، الإنشائي، التحليلي، الكمي، القياسي، القِيَمي.

2- **أنواع القياس** : توجد أنواع متعددة من القياسات الممكنة في المحاسبة حيث يذكر **بلقاوي** أن القياسات المحاسبية يمكن أن تكون مباشر(رئيسية)، والتي هي قياسات لشيء ما أو لسمات ذلك الشيء، أوغير مباشرة (ثانوية) والتي تُشتق بشكل غير مباشر، من خلال عملية تحويل جبري، لمجموعة من الأرقام التي تعتبر في حد ذاتها قياسات مباشرة للأشياء أولسمات هذه الأشياء[39].

ثالثا– وظيفة الإتصال: يتم تنفيذ هذه الوظيفة من خلال إعداد القوائم المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي، ثم توصيلها للأطراف المستفيدة[40].

1 – **أركان الإتصال المحاسبي:**تحدد أركان الإتصال بأربعة عند أغلب الباحثين كما يضيف البعض ركنا خامسا مهما، وهو قناة الإتصال أووسيلة الإتصال، وهو ما يعبر عنه التقرير ذاته[41] وسنحاول عرض أركان الإتصال من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01):أركان الإتصال



المصدر: من إعداد الباحث

[36] درويش محمد سيد ،**مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية و العملية–**،الطبعة الأولى،دارصفاء للنشر و التوزيع،عمان،2010،ص:22.

[37] قللي يحي ، **مبادئ المحاسبة المالية**،الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة، مصر، 2004،ص: 11.

[38] النقيب كمال عبد العزيز،**مقدمة في نظرية المحاسبة**،مرجع سابق،ص:324.

[39] بلقاوي أحمد رياحي ، **نظرية محاسبية**، مرجع سابق،ص:90.

[40] محمد سيد درويش عبد الناصر ، **مبادئ المحاسبة المالية – الأصول العلمية و العملية –**، مرجع سابق،ص.22.

[41] النقيب كمال عبد العزيز،**مقدمة في نظرية المحاسبة**،مرجع سابق،ص:361.

2- عناصر الإتصال المحاسبي

تتمثل عناصر الإتصال المحاسبي في مايلي[42]:

- العنصر الأول: الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية خلال فترة زمنية معينة.
- العنصر الثاني:النظام المحاسبي بما فيه الكوادر المحاسبية والمعدات الخاصة بإعداد المعلومة المحاسبية.
- العنصر الثالث: قياس المعلومات المحاسبية بشكل يسمح بصياغتها في القوائم والتقارير المالية .
- العنصر الرابع:مستخدمو المعومة المحاسبية .
- العنصر الخامس:القوائم والتقارير المحاسبية والمالية .

3- **إرشادات الإتصال المحاسبي:** أصدرت لجنة نظرية المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (**AAA**) في سنة **1966**، خمس قواعد إرشادية كمعايير للإتصال المحاسبي اصطلحت عليها بإرشادات الإتصال (**Communication Guidelnes**) والتي تتلخص في مايلي[43]:

- الصلاحية والتوافق مع الاستخدامات المتوقعة.
- الإفصاح عن العلاقة الهامة.
- الاحتواء على المعلومات البيئية.
- توحيد الممارسة للمؤسسة مع الوحدات الأخرى.
- تجانس وانتظام الممارسة على مر الزمن.

ويمكن أن نلخص الوظائف السابقة من خلال الجدول التالي:

[42] المرجع نفسه،ص:362.

[43] المرجع نفسه،ص:363.

الجدول رقم (1) وظائف المحاسبة

وظائف المحاسبة		
التحديد	القياس	والتسجيل التوصيل
– تحديد الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة حتى يتم الاعتراف بها محاسبيا، وتسمى تلك الأحداث بالعمليات المالية .	– قياس تلك الأحداث الاقتصادية بوحدة النقد الوطني. – تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية المعترف بها. – تصنيفها، تلخيصها.	–إعداد القوائم والتقارير المالية. –تحليلها وتفسيرها للمستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

المصدر: رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، الإطار الفكري– التطبيقات العملية، دار وائل للنشر،عمان، الأردن، ط 02 ،2009 ،ص: 13 .

رابعا – وظائف أخرى للمحاسبة: هناك وظائف أخرى ثانوية للمحاسبة نذكر منها ما يلي[44]:

1- **وظيفة رقابية**: تؤدي المحاسبة هذه الوظيفة عن طريق عملية التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، وأيضا من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي والمعياري، وتوضيح أسباب الانحرافات مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ الإجراءات الإدارية المناسبة.

2- **وظيفة إخبارية أو استشارية**: يتم تنفيذ هذه الوظيفة من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للمستخدميين المعنيين، كالإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المشروع، مما يمكّنهم من معرفة أسباب الخلل ومن ثم تقييم النتائج، واتخاذ الإجراءات و التدابير المناسبة.

الفرع الثالث:أهداف المحاسبة

قبل أن نذكر أهداف المحاسبة، يجب أن نشير إلى أنه يوجد من الباحثين* من يعتبر الوظائف هي نفسها الأهداف، وهذا لا يصح، وذلك بناءا على الفوارق الموجودة بين كل منهما، ويجدر بنا في هذا الصدد التفرقة بين الأهداف والوظائف، فالهدف هو الغاية التي نرغب في تحقيقها، في حين أن الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم

[44] خليل الدليمي و آخرون،**مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سابق،ص:14.

* يتناول عاطف الأخرس و إيمان المهني،الأهداف و الوظائف،في طرح واحد،دون التفرقة بينهم،أنظر في ذلك: عاطف الأخرس،إيمان الهنيني،**مبادئ المحاسبة و تطبيقاها**،الجزء الأول،الطبعة الأولى،دار البركة للنشر و التوزيع،عمان،2000،ص:3.

القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية، فتحديد الأهداف يهيِّئ الفرصة لإلقاء الضوء على من هم مستخدمو المعلومات، وهذا بدوره يساعد على تحديد نوعية القرارات التي يتخذونها، ومن ثم تحديد المعلومات التي تفي باحتياجاتهم.[45]

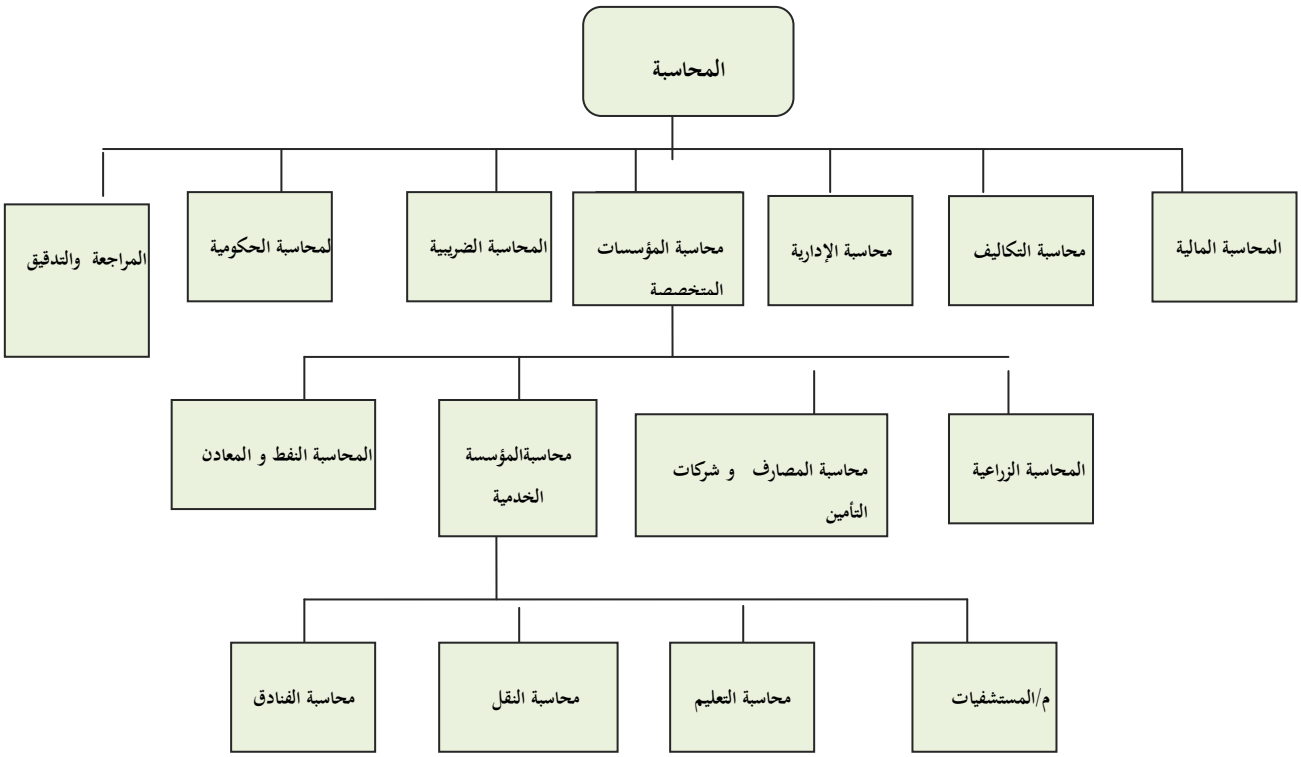
وعليه يمكن تلخيص أهداف المحاسبة في النقاط التالية[46] :

- توفير معلومة ذات فائدة لقرارات الإستثمار والإئتمان؛
- توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛
- توفير معلومات عن موارد المؤسسة والمطلوبات الناجمة عن هذه الموارد والتغيرات في كل منها.

المطلب الثالث : فروع المحاسبة

أدى تطور المحاسبة إلى نشأة فروع جديدة متخصصة للمحاسبة، يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وهناك عدة فروع للمحاسبة يمكن من خلال الشكل الموالي أن نبين أهمها:

الشكل رقم (2) فروع المحاسبة



المصدر:وليد ناجي الحيالي ،أصول المحاسبة المالية،الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007،ص25

[45] وصفي أبو المكارم ، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية، 2002، ص: 26..

[46] محمد سيد درويش عبد الناصر ،**مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية و العملية–**،مرجع سابق،ص.22.

ويمكن أن نشير باختصار إلى مفاهيم فروع المحاسبة الرئيسية، والتي وردت في المستوى الأول من الشكل أعلاه:

الفرع الأول :المحاسبة المالية financial Accounting

"تعتبر المحاسبة المالية أقدم فروع المحاسبة"[47]، و"تعد نقطة التمركز في علم المحاسبة"[48]، فالمحاسبة المالية توفر المعلومات اللازمة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات، سواء لمديري المؤسسة الاقتصادية أو للأطراف الخارجية، وهي تقوم على إطار نظري مبني على افتراضات ومبادئ ، ويمثل هذا الإطار المرشد الأساسي لعمل المحاسب، كما أن هذه المبادئ تتميز بالمرونة حيث تسمح بالاختيار من بين الأساليب المحاسبية البديلة[49] .

يطلق البعضالمحاسبة المالية لفظ" المحاسبة العامة " باعتبارها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية، وهي محاسبة معمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور وتضطلع بمجمل هذه المهام إستنادا إلى دليل (مخطط) محاسبي وطني موحد، بمعنى تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص ومحتويات هذا الدليل[50].

الفرع الثاني : محاسبة التكاليف Cost Accounting

تفيد محاسبة التكاليف في القيام بعملية التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، فهي تهتم بتحديد تكلفة الإنتاج الذي تهدف من ورائها إلى تحديد الأرباح المتوقعة، كما تهدف إلى تقليص التكاليف وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات الرشيدة، كتحديد سعر بيع السلعة وتحديد حجم الإنتاج من كل منتج أوخط إنتاجي.[51]

الفرع الثالث :المحاسبة الإدارية Administation Accounting

ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة لتطور العملية الإدارية وزيادة احتياجاتها للبيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات، حيث تهدف المحاسبة الإدارية إلى استخراج البيانات الاقتصادية التي تساعد الإدارة في أدائها لوظائفها المختلفة كالتخطيط والرقابة.[52]

---

[47] حسام الدين مصطفي الخداش وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية،الجزء الأول،دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 1998،ص:20.

[48] الشيرازي عباس ، **نظرية الحاسبة**، دار السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، بيروت لبنان،1999، ص:129.

[49] محمد عباس بدوي ، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2004 ، ص:42 .

[50] احمد الطرطار ، **تقنيات المحاسبة العامة غي المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية**، الجزائر، 2002 ص: 26 .

[51] حسام الدين مصطفي الخداش وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص:20 .

[52] خالد أمين عبد الله وآخرون، **الأصول المحاسبية**، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1999 ص: 18 .

الفرع الرابع :محاسبة المؤسسات المتخصصة specialization Accounting firms

تهتم بأساليب وطرق تسجيل وتحليل العمليات المالية الخاصة بمجموعة من المؤسسات ذات الأنشطة الإقتصادية المتخصصة، كالمؤسسات الزراعية أوالمصرفية أوالخدمية، وكذلك مؤسسات إستخراج النفط والمعادن..[53]

الفرع الخامس : المحاسبة الضريبية tax Accounting

تهتم بحساب أو قياس حجم الدخل الخاضع للضريبة على الإيراد، والذي تحققه المؤسسات نتيجة قيامها بأنشطتها المختلفة، وفقا للقوانيين والأنظمة الإقتصادية والضريبية السائدة في الدولة، وبما يتلائم والسياسات المالية وأسس توزيع الثروة في المجتمع.[54]

الفرع السادس :المحاسبة الحكومية

هي مجموعة القواعد والإجراءات التي تحكم عملية تسجيل وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالوحدات الإدارية (الحكومية) ذات الطابع العام [55]، وتختص المحاسبة الحكومية بتحديد المبادئ والأسس والإجراءات التي تحكم الدورة المستندية اللازمة لقياس وتقييم أنشطة الحكومة، كما توفر الأسس والمبادئ التي تحكم إعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها والرقابة على التنفيذ.[56]

الفرع السابع : تدقيق الحساباتouditing

يتضمن هذا الفرع من فروع المحاسبة مجموعة الطرق والمقاييس والإجراءات المتناسقة اللازمة، للوقوف على مدى إلتزام المحاسبين بالمبادئ العلمية التي تحكم إجراءات فحص السجلات والدفاتر المحاسبية للتحقق من صحة القوائم المالية الختامية.[57]

الفرع الثامن : فروع حديثة للمحاسبة

1- المحاسبة الاجتماعية: ينص هذا الفرع للمحاسبة عن الآداء الإجتماعي للمؤسسة من خلال قياس كل من التكاليف والمنافع الإجتماعية والعائد الإجتماعي على المؤسسة نتيجة أدائها لمسؤولياتها اتجاه المجتمع[58].

---

[53] الحيالي وليد ناجي ،**أصول المحاسبة المالية**،الجزء الأول،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007،ص26.

[54] المرجع نفسه،ص:27.

[55] الحيالي وليد ناجي ،**أصول المحاسبة المالية**،مرجع سابق،ص:27.

[56] محمد سيد درويش عبد الناصر ،**مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية و العملية–**،مرجع سابق،ص.24.

[57] خالد راغب الخطيب ، **أصول المحاسبة**، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن،1998 ، ص:09- 10 .

[58] محمد سيد درويش عبد الناصر، **مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية و العملية–**،مرجع سابق،ص.24.

2- محاسبة الموارد البشرية: تهتم بالمحاسبة عن الأفراد كمورد من الموارد، وتقوم بقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة، بجمع المعلومات الإدارية، وتقييم الأداء الخاص بالموارد البشرية وتصنيفها وقياسها وتسجيلها وتحديدها بصفة دورية، وتقديمها للأطراف المختصة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة للتخطيط وتقييم الأداء[59] .

المطلب الرابع:الفروض والمبادئ المحاسبية

تعتبر الفروض والمبادئ من أهم المقومات الفكرية للمحاسبة، إلا أن عدد هذه الفروض والمبادئ ومفاهيمها قد يختلف من دولة إلى أخرى، نتيجة لعوامل عديدة، إلا أن جهود توحيد المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية قائمة في ظل أعمال التوحيد المحاسبي الدولي، وسنحاول من خلال هذا المطلب أن نتطرق إلى أهم الفروض والمبادئ المحاسبية المعروفة في الأدبيات المحاسبية:

الفرع الأول: الفروض المحاسبية

من خلال الدراسات التي تُعنى بالفكر المحاسبي فإن الفروض المحاسبية تشكل نقطة البداية حسب المنهج الإستقرائي، ذلك بهدف التوصل إلى نتائج عملية بعد إجراء الإختبارات للفروض والتحقق من صحتها، والعمل على تعميم النتائج، وصياغتها على شكل مبادئ[60]، وفي المحاسبة لا يكاد يخلو مرجع علمي من ذكر مجموعة الفروض المحاسبية، إلا أنه لا يوجد إتفاق عام ونهائي على تحديد تلك الفروض من حيث عددها وأنواعها ومضامينها، إلى درجة أن هناك من يعتبر أحد الفروض المحاسبية مبدأً، في حين يراه الآخر فرضا من الفروض المحاسبية، ويمكن تعريف الفروض المحاسبية على أنها "مجموعة من الفرضيات المتعارف عليها بين المحاسبين والمعتمدة كأساس لفهم البيانات المالية والحسابات الختامية، ويمكن تغيُرها تبعا للمتغيرات التي تتأثر بها النظم المحاسبية"[61]، كما أن الفروض الأساسية المنتشرة في أدبيات المحاسبة هي خمسة فروض[62] وهناك من الباحثين* من يعتبر أن الفروض المحاسبية أربعة، وتكمن أهمية الفروض المحاسبية في كونها أساسا لفهم المعلومات والتقارير المالية، ويمكن أن نشرح بإيجاز مفهوم هذه الفروض:

---

[59] خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سابق، ص3

[60] النقيب كمال عبد العزيز،**مقدمة في نظرية المحاسبة**،مرجع سابق،ص:166.

[61] عاطف الأخرس و إيمان الهنيني ، **مبادئ المحاسبة و تطبيقاها**، مرجع سابق، ص15.

[62] رضوان حلوة حنان،**تطور الفكر المحاسبي**،مرجع سابق:ص:386.

* أنظر في ذلك: أحمد رياحي بلقاوي،**نظرية محاسبية**،مرجع سابق،ص:318-323.و أنظر كذلك : حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، مرجع سابق، ص: 49-51. و أنظر كذلك عباس الشيرازي، نظرية الحاسبة، مرجع سابق.

أولا- فرض الوحدة المحاسبية* :من خلال هذا الفرض يتم فصل الوحدة المحاسبية عن ملَّاكها، فتصبح لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملَّاكها، وتصبح لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة ملَّاكها[63]؛

ثانيا- فرض الإستمرارية: يقصد بهذا الفرض، أن المؤسسة الاقتصادية لها عمر إقتصادي مستقل عن عمر أصحابها، فالمؤسسة مستمرة في حياتها إلى ما لا نهاية ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك، ومن أمثلة القرائن التي تناقض فرض الاستمرارية، تصفية المؤسسة أو إعادة تنظيمها أو إفلاسها، ويعتبر فرض الاستمرارية حجر الزاوية الذي تعد بموجبه القوائم المالية الختامية للمؤسسة[64] .

ثالثا- فرض الدورية: يقوم هذا الفرض، على إمكانية تقسيم عمر المؤسسة إلى عدة فترات مالية، (تكون هذه الفترات سنوية أونصف سنوية أوحتى شهرية في بعض الأحيان) [65]، ويرتبط هذا الفرض بالضوابط التي التي يعمل خلالها المحاسب، كما أن إعداد التقارير المالية بصورة دورية منتظمة يجعلها قابلة للمقارنة والتنبؤ، كما يساعد هذا الفرض في تحقيق خاصية الملائمة، فهو يسمح بتقديم المعلومات بالسرعة الكافية مما يجعلها مفيدة في اتخاذ القرار[66]؛

رابعا- فرض وحدة القياس: إن الوحدات النقدية تعطي قيمة للبيانات، نستطيع عند إستخدامها تقييم الأصول، وتعبِّر الوحدات النقدية عن الموارد الإقتصادية والتغيرات التي تحدث عليها بصورة عددية، حيث أنها تعطي للبيانات المعبر عنها بوحدات نقدية أساسا مفيدا لمستخدمي البيانات المحاسبية، بهدف إتخاذ القرارات الملائمة وتحديد الربح، كما يُبنى هذا الفرض على إفتراض أساسي وهو ثبات وحدة النقد[67].

خامسا- فرض التوازن المحاسبي: لقد ارتبط هذا الفرض بظهور محاسبة القيد المزدوج في القرنيين 14و15، ويتحقق التوازن المحاسبي بتوازن ميزان المراجعة وتوازن الميزانية العامة [68]، حيث ينطلق هذا الفرض من مسلمة بديهية مفادها أن كل عملية لها طرفان يتضمن كل منهما حساب أو أكثر، ويشترط لصحة العمل المحاسبي أن تتساوى القيم في كلا الطرفين، ويستمر الأساس خلال كافة مراحل الدورة المحاسبية إنطلاقا من دفتر اليومية، ومرورا بدفتر الأستاذ فميزان المراجعة وإنتهاء بالقوائم المالية [69].

---

*نجدها أيضا ضمن مصطلحات مختلفة،مثل:الوحدة الإقتصادية،الشخصية المعنوية،الشخصية الإعتبارية،إستقلالية الوحدة الإقتصادية...

[63] محمد سيد درويش عبد الناصر ، **مبادئ المحاسبة المالية، الأصول العملية والعلمية**، مرجع سابق، ص: 27.

[64] خالد راغب الخطيب ، **أصول المحاسبة**، مرجع سابق، ص18

[65] حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، مرجع سابق، ص: 51.

[66] رضوان حلوة حنان، **مبادئ المحاسبية المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 28.

[67] حيدر محمد علي بن عطا ، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، مرجع سابق، ص: 51.

[68]. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبية المتوسطة**، الطبعة الثانية ، الجزءالأول، دار المريخ للنشر، السعودية ، 1990، ص: 77.

[69] النقيب كمال عبد العزيز،**مقدمة في النظرية المحاسبية**،مرجع سابق،ص:193

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية

تعتبر المبادئ العلمية مرحلة نضوج فكري قد لا تكون متوفرة في كثير من حقول المعرفة وبصفة خاصة في مجال العلوم الإجتماعية، وعلى الرغم من تضمُن المحاسبة لهذه المبادئ إلا أنه لا يوجد إتفاق بين المحاسبين الأكاديميين والمهنيين على عددها ومضامينها[70].

يتم إشتقاق المبادئ المحاسبية من الفروض المحاسبية، ويساعد تحديد المبادئ المحاسبية المحاسب في اتباع الإجراءات والقيود المحاسبية التي تنسجم مع هذه المبادئ، فالمبادئ المحاسبية هي المرشد والدليل لحل مشكلة محاسبية طارئة، أواتخاذ إجراء محاسبي معين[71]، ويقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القوانين والقواعد العامة التي لاقت قبولا عاما في الإطار النظري واستعدادا مهنيا في التطبيق العملي، باعتبارها مرشدا ودليلا للعمل، يلجأ إليه المحاسبون لمواجهة المشاكل المحاسبية وإيجاد الحلول لها، ويمكن سرد أهم هذه المبادئ فيما يلي:

أولا- مبدأ التكلفة التاريخية: إستنادا إلى هذا المبدأ فإن كلفة الحيازة أو التكلفة التاريخية تمثل أساس تقويم ملائم لأغراض الإعتراف بحيازة كافة السلع والخدمات بما فيها الحصول على رأس المال، بمعنى آخر أن أي بند سيتم تقويمه على أساس سعر التبادل في تاريخ الحيازة، ويتم تثبيته في الكشوف المالية بتلك القيمة[72]، ويُحبذ مستخدموا ومعدُّوا القوائم إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية وذلك لعدة أسباب نذكر منها مايلي :

أ- التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغير.

ب . تعتبر التكلفة التاريخية واقعية، نظرا لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها.

ثانيا- مبدأ الحيطة والحذر: يفرض هذا المبدأ على المحاسب أن يسلك موقفا متشائما عموما عندما يقوم باختيار الطرق المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي، بحيث يفرض هذا المبدأ الإبلاغ عن القيم الأقل للموجودات والإيرادات والقيم الأعلى للإلتزامات والمصاريف، حيث يتم الإعتراف بالنفقات والخسائر والإلتزامات في التقارير حتى وإن كانت محتملة الحدوث، ولا يتم الإعتراف بالإيرادات والأرباح إلا إذا تحققت فعلا، ومع توجه المحاسبة في وقتنا الحالي إلى تقيم معلومات مالية تستهدف المستثمر، فقد أصبح من الضروري التخفيف من الإعتماد على

[70] الشيرازي عباس ، **نظرية الحاسبة**،مرجع سابق،ص:123.

[71] رضوان حلوة حنان،**تطور الفكر المحاسبي**،مرجع سابق،ص:420

[72] بلقاوي أحمد رياحي ،**نظرية محاسبية**،مرجع سابق،ص:329.

مبدأ الحيطة والحذر، ويكفي إستعماله كدليل إسترشادي في الظروف غير الإعتيادية أو كقاعدة عامة[73]، بالإضافة إلى أن تطبيق هذا المبدأ قد يتعارض مع فروض ومبادئ أخرى، مثل فرض وحدة القياس ومبدأي الإفصاح والإثبات، مما يؤدي إلى صعوبة إجراء المقارنات بين النشاط خلال عدد من الفترات المالية[74].

ثالثا- مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف: يُشتق هذا المبدأ من فرض الدورة المحاسبية، والذي يقتضي قياس نتيجة نشاط الإقتصادي للمؤسسة خلال فترات زمنية قصيرة دورية ومنظمة، وتقديم قائمة الدخل إلى مستخدمي البيانات المحاسبية داخل وخارج المؤسسة، لذلك نلاحظ أن تطبيق مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يتطلب تحديد النفقات والإيرادات المتعلقة بالدورة ذاتها، وعند تحديد المصاريف التي حدثت خلال الدورة المحاسبية يتعين التفرقة بين المصروفات المرتبطة بحجم النشاط وتلك المرتبطة بإنشاء أو إضافة أصول[75].

رابعا- مبدأ الأهمية النسبية: ينص هذا المبدأ على إعطاء درجة أكبر من الإهتمام والعناية بالنسبة للعناصر التي تتضمنها القوائم المالية والتي تشكل أهمية أكبر مقارنة بغيرها من البنود، أي التركيز على ضرورة الإفصاح عن الأحداث التي لها تأثيرات إقتصادية جوهرية، والتي تُأثر على الحكم الشخصي لقارئ القوائم المالية وعملية اتخاذه القرار، وترتبط الأهمية بحجم العنصر ونوعه، ومدى تأثيره على قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومات المحاسبية، ونظرا لإفتقار هذا المبدأ إلى تعريف ميداني، فإن عملية اتخاذ القرار بشأن ما هو مهم أو غير مهم، ضروري أو غير ضروري وتقدير الأهمية النسبية، يرجع إلى المحاسب.[76]

خامسا- مبدأ الإفصاح التام: يتطلب هذا المبدأ أن يتم إعداد الكشوف المالية بحيث تُصوِّر بشكل دقيق الأحداث الإقتصادية التي أثرت على المؤسسة في الفترة السابقة، وأن تُقدم القوائم المالية معلومات كافية وواضحة وغير مضللة، فمبدأ الإفصاح يعني ضمنيا، أنه لم يتم حذف أوإخفاء أي معلومة تكون مهمة بالنسبة للمستثمر[77]

سادسا- مبدأ الثبات في اتباع النسق: ينص هذا المبدأ على ضرور إستمرار المؤسسة الإقتصادية في تطبيق نفس المبادئ والطرق المحاسبية، خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة، وأي تغير أو تعديل في هذه المبادئ والطرق من فترة إلى أخرى يجعل المعلومات المالية مظللة، وعلى هذا فإن أي رغبة من المؤسسة في التغيير أو

---

[73] المرجع نفسه،ص:345-346.

[74] عبد الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية و العملية–**، مرجع سابق، ص: 32.

[75] بالرقي تيجاني ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلمة الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير،جامعة فرحات عباس، 2005، ص: 45.

[76] بلقاوي أحمد رياحي ،**النظرية المحاسبية**، مرجع سابق،ص:347.

[77] المرجع نفسه،ص:343-344.

التعديل، يستلزم من المؤسسة الإفصاح عن هذا التغيير أو التعديل وعن أسبابه وأنعكاساته على الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي[78] .

سابعا: مبدأ الموضوعية: إن الموضوعية هي فرض ومبدأ في آن واحد، وإن أُعطيت لكلٍّ منهما تسميات مختلفة، فالبعض يعتبرون الموضوعية فرضا يشتقون منه قابلية التحقق، مع أن المضمون واحد[79]؛

وينص هذا المبدأ على ضرورة إثبات العمليات المالية بناءا على أدلة موضوعية، من خلال استعمال وسائل رقابية تساعد المحاسب في تخفيض درجة عدم الدقة في عمليات الملاحظة والقياس، وتتمثل هذه الوسائل عادة في المستندات، كما يقضي هذا المبدأ بضرورة أن تكون البيانات والمعلومات المالية المقدمة للفئات المختلفة سليمة وقائمة على أساس موضوعي بعيدا عن الأحكام والآراء الشخصية لمن يقوم بإعدادها أو تحليلها[80].

ثامنا- مبدأ الإعتراف بالإيراد: تتعرض أصول المؤسسة للزيادة نتيجة عدة عوامل ويتم الإعتراف بالإيراد، عند إستلام الثمن أوعند نقطة البيع أوعند الإنتاج، كما يجب أن يتحقق شرطان للإعتراف بالإيراد هما [81]:

أ- أن يكون الإيراد قد تحقق أوقابل للتحقق؛

ب- اكتمال عملية اكتساب الإيراد.

تاسعا - مبدأ القياس الكمي : يُشتق هذا المبدأ من فرض التوازن المحاسبي الذي يقتضي التعبير عن الأحداث والمعلومات الإقتصادية دون الإعتماد على العبارات الوصفية الإنشائية الناتجة عن الأحداث غير الرقمية، ذلك لأن الأحداث غير الرقمية لا تصلح للإدخال في نظام القيد المزدوج، وتأمين التوازن المحاسبي[82].

---

[78] عاطف الأخرس و إيمان الهنيني ، **مبادئ المحاسبة و تطبيقاها** مرجع سابق،.ص:19.

[79] رضوان حلوة حنان،**تطور الفكر المحاسبي**،مرجع سابق،ص433.

[80] بالرقي تيجاني ،، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**،مرجع سابق، ص:45.

[81] بني عطا حيدر ، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**، مرجع سابق، ص: 52.

[82] رضوان حلوة حنان،**تطور الفكر المحاسبي**،مرجع سابق،ص:455.

المبحث الثاني : مشكلة الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين دول العالم

إن المحاسبة تتأثر بالبيئة التي تعمل فيها، ونظرا أن لكل دولة تاريخها وقِيَمها وأنظمتها القانونية والسياسية والإقتصادية التي تميزها عن غيرها من الدول، فإن النموذج المحاسبي فيها سيختلف أيضا، فالمحاسبة حسَّاسة بالنسبة للبيئة التي تعمل فيها، والمقصود بالبيئة هنا هي مجموعة العوامل الإقتصادية والسياسية والقانونية والثقافية والتعليمية، التي تُشكل في مجموعها بيئة المحاسبة وأنظمتها، وإنطلاقا من الدور المأثر والفاعل للعوامل البيئية في تطوير المفاهيم والممارسات المحاسبية، فإنه من المنطقي أن نتوقع إختلاف في المفاهيم والممارسات المحاسبية المطبقة في دول مختلفة، باعتبار أن العوامل البيئية تختلف بشكل كبير بين دولة و أخرى، وللوقوف على أهم الأبعاد لهذه الإختلافات من حيث أصولها وأسبابها، وكذلك الطرق العلمية المنتهجة من قبل الباحثين في حقل المحاسبة لفهمها سنتطرق خلال هذا البمحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: مفهوم الإختلافات المحاسبية وأسبابها

المطلب الثاني: تصنيف الأنظمة المحاسبية في العالم

المطلب الثالث: النظم المحاسبية السائدة في البيئة العالمية للمحاسبة

المطلب الأول: مفهوم الاختلاف المحاسبي وأسبابه

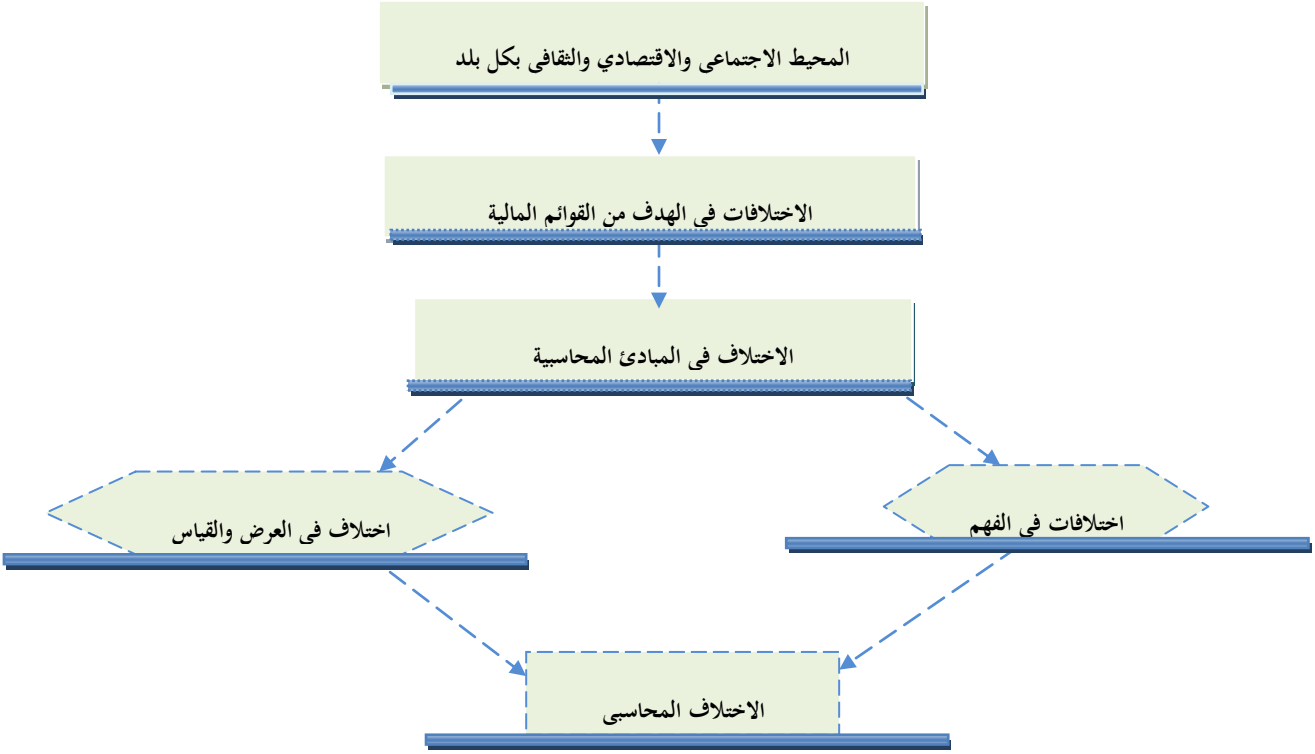
سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : مفهوم الاختلاف المحاسبي

مع زيادة التجارة الخارجية كان من المحتم على الشركات في أقطار العالم أن تتعامل فيما بينها، ومن المعروف أن المحاسبة تعتبر لغة الأعمال التي تستعملها الشركات فيما بينها، وضمن هذا الإطار وعلى مستوى المحاسبة بالذات- التي هي لغة الأعمال كما أسلفنا-، بدأت تظهر العديد من المشكلات، مثلا على نطاق أرباح وخسائر الصرف الأجنبي (بسبب التغيرات بين تاريخ تسليم الأمر بالشراء أوتاريخ تسلمه، أوتاريخ الدفع وما ينجر عنه من مكاسب وخسائر)، أيضا أصبحت مسألة تقييم اليسر المالي أمرا غاية في التعقيد بسبب إستعمال مبادئ محاسبية مختلفة (حيث كان لكل دولة نظام محاسبي خاص بها)، فضلا عن مشكلة الإختلافات البيئية التي أدت إلى الإختلاف في المواقف والأهداف، حيث ذكر أمين لطفي[83] أن رجال الأعمال الأوربيون كانوا يعتقدون بشكل كبير أن النشاط الجيد يجب أن يحجز جزء من الأرباح، أي يجب إحتجاز جزء من الأرباح في السنوات التي تكون فيها الأرباح مرتفعة، وذلك حتى يتسنى الإستفادة منها في السنوات التي تكون فيها الأرباح منخفظة مما دعاهم إلى تكوين إحتياطات سرية، وأصبح يُنظر إلى هذه الممارسة بنظرة عادية في العديد من الدول الصناعية، ولن يكون من السهل على عملية التوافق المحاسبي تغيير مثل هذه المفاهيم، وفي ظل هذا الاختلاف الذي ميَّز الأنظمة المحاسبية أصبح المستثمر الدولي يواجه صعوبة في فهم محتوى المعلومات في القوائم المالية، مما دفع الكثير من الباحثين في حقل المحاسبة لدراسة أسباب هذا الإختلاف المحاسبي الحاصل والذي يمكن أن نوضح أصوله من خلال الشكل التالي:

[83] أمين السيد أحمد لطفي ،**المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددت الجنسيات**،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،ص:233.

الشكل رقم(3) :أصول الإختلاف المحاسبي



Source: Bernard et autres, **comptabilité internationale**, libraire cuibert, France ,1997, P 2.

الفرع الأول: أسباب الاختلاف المحاسبي

في محاولة لفهم أسباب هذه الإختلافات بين الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، ظهرت العديد من التفسيرات أختصت بها الأدبيات المحاسبية ومن هذه الأسباب مايلي[84]:

أولا – النظام القانوني: إن درجة تحديد القانون للممارسة المحاسبية يؤثر على قوة مهنة المحاسبة، فعندما تتبنى الحكومة وصف الممارسات والإجراءات المحاسبية تكون سلطة مهنة المحاسبة ضعيفة، حيث تؤثر النظم القانونية وأنظمة الضرائب على الممارسة المحاسبية من خلال العلاقة الترابطية الموجودة بين المفاهيم المحاسبية وهذه النظم القانونية والقوانين الضريبية السائدة في البلد، حيث تتحكم هذه الأخيرة في المعايير المحاسبية وتشكل عليها قيودا، كما يؤثر من جهته كل من قانون الشركات والقانون التجاري على تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظرا لخصوصية القوانين في كل دولة فمن الطبيعي ظهور الإختلاف في الممارسة المحاسبية بين دولة وأخرى تبعا لخصوصية القانون في كل منها .

[84] الجبر نبيه ، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية :الإطار الفكري و الواقع العلمي**،الرياض :الجمعية السعودية للمحاسبة،1998،ص:13-16.

ثانيا – المستوى الإقتصادي: يؤثر مستوى التنمية الإقتصادية في الدولة على كل من تطبيق وتطور ممارسة المحاسبة بشكل عام وعلى عملية الإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، فالدول ذات مستويات التنمية المنخفضة ستكون حاجتها إلى أنظمة محاسبية معقدة أقل نسبيا مقارنة مع الدول التي تشهد مستويات مرتفعة من التنمية الإقتصادية، وبالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناء على نوع النظام الاقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة، وبالتالي لا بد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.

ثالثا – النظام السياسي: يؤثر النظام السياسي المنتهج في أي بلد (إشتراكي، ديمقراطي...) على تطور معايير وإجراءات المحاسبة بها، فالنظام المحاسبي في دولة ذات إقتصاد مركزي، التحكم سيكون مختلفا عن النظام المحاسبي في إقتصاد السوق، وبحكم ارتباط المفاهيم المحاسبية بالنظام السياسي السائد، وفي ظل اختلاف الأنظمة السياسية من بلد لآخر، فإن هذا الإختلاف سيلقي بظلاله على الممارسات المحاسبية في كل بلد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بما يمليه الواقع السياسي لأي بلد؛

كما يعتبر الإستعمار ظرف سياسي مؤثر على المحاسبة، حيث يظهر ذلك جليا من خلال تشابه الأنظمة المحاسبية السائدة في الدول التي كانت مستعمرة مقارنة بالدول التي كانت مستعمِرة لها، وخير مثال على ذلك تأثر المحاسبة في الجزائر بالمحاسبة الفرنسية.

رابعا – المستوى التعليمي: بصفة عامة هناك ارتباط وثيق بين مستوى التعليم الذي يتلقاه مواطنو دولة معينة ومدى فهمهم لتطبيقات التقرير المالي المحاسبي بهذه الدولة، حيث لا يمكن فهم واستخدام المعايير المحاسبة إلا بتوفر مستوى تعليمي معين، وذلك تفاديا لأي تعقيد في استيعاب هذه المعايير المحاسبية، وحتى لا تفقد هذه الأخيرة فائدتها، وتصبح دون جدوى، ويمكن أن نلخص أهم العوامل المؤثرة في المستوى التعليمي فيما يلي:

– درجة أومستوى الأمية والمقياس المتبع في تحديدها.

– مدى مطابقة نظام التعليم لاحتياجات ومتطلبات الدولة.

– الاتجاه العام للنظام التعليمي (تعليم ديني، مهني، عام، علمي، نظري...)، ومدى ملائمته للإحتياجات الإقتصادية والإجتماعية للدولة .

خامسا – الديانة : تعتبر الديانة مهما كان نوعها ذات تأثير على المفاهيم المحاسبية الأساسية ليس على المستوى الداخلي للدولة فحسب بل وعلى المستوى العالمي، فإذا ما أخذنا مثالا على تأثير الديانة على مستوى الدولة الواحد، يمكننا أن نضرب مثالا بالمملكة العربية السعودية، وتوجهها الديني الإسلامي المناهض لمسألة الفوائد الربوية والقروض، ومنه كان لا بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة، كما يمكن أن تأثِّر الديانة على مستوى أوسع خارج حدود الدولة الواحدة، فعلى سبيل المثال ودائما في

إطار تأثير الدين الإسلامي الحنيف، من خلال النشاط الواسع الذي أصبحت تعرفه البنوك الإسلامية على الصعيد الدولي، وبالأخص بعدما بينت العديد من الدراسات المتعلقة بالأزمة المالية العالمية الأخيرة قدرة صيغ التمويل الإسلامية على التصدي للمشكلات والأزمات المالية، ظهر إنطلاقا من هذه الخلفية إنعكاس مباشر على المحاسبة، حيث أدى هذا التطور الحاصل إلى وجود معايير محاسبة مالية إسلامية متفق عليها مهنيا وصادرة عن هيئة مستقلة، وهي هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية المحتضنة بمملكة البحرين.

سادسا – الثقافة : قدم (hostede) تعريفا للثقافة على أنها برمجة جماعية للذهن، تميز مجموعة من افراد على مجموعة أخرى، وقام أستنادا على عامل الثقافة بتحديد ثمانية مجموعات، الغربية، الإسلامية، اليابانية، الهندية، الكنفوشيوسية، الإفريقية، الأمريكية، اللاتينية؛

قد تؤثر ثقافة البلد على كل من تطبيقات الأعمال وإجراءات المحاسبة به، إلا أن تقسيم الممارسات المحاسبية إستنادا على عامل الثقافة فقط، هو أمر مبالغ فيه، والشاهد في هذا المقام هو أن هناك أكثر من بلد يجمع بين العديد من المجموعات الثقافية[85]، وفي هذا الصدد ألقى (**Dahowy**) الضوء على التعارض الضمني بين المعايير المحاسبية الدولية والقيم الثقافية، واتخذ مثالا لذلك جمهورية مصر العربية كأحد الدول النامية، وأوضح أهمية النزعة إلى السرية وعدم التأكد، والتباين الكبير في السلطة مما ينعكس على الممارسة المحاسبية داخل جمهورية مصر [86] .

سابعا– اللغة :إن الإختلاف في لغات الدول يعتبر من أكثر العناصر تأثيرا على وجود الإختلاف المحاسبي، حيث أن من شأنه أن يُعقِّد من عملية الفهم والإستيعاب للكلمات والمفاهيم التي تعبر عن النواحي الفنيبة للمحاسبة .

ثامنا– طرق تمويل المؤسسات:في الدول الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها بدرجة كبيرة على الأسواق المالية التي تستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات، التي تحتاج بدرجة أكبر إلى معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة، ومعلومات حول التدفقات النقدية وقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح، وهذا ما يؤدي بالمحاسبة إلى إعداد وعرض معلومات مفصَّلة تساعد المستثمر على اتخاذ القرارات مثل شراء الأسهم، أو الاحتفاظ بها أوالتنازل عليها؛

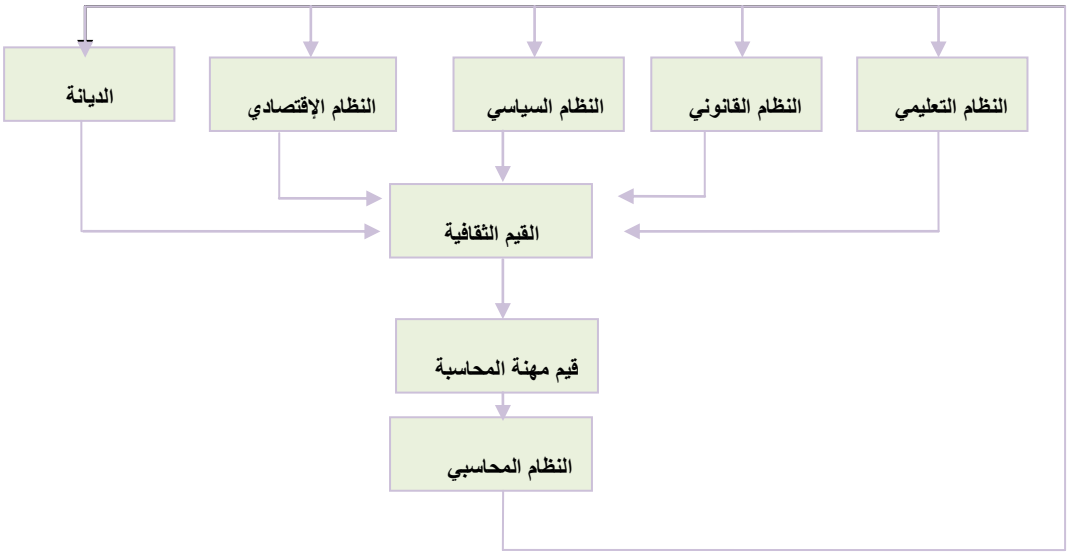
تاسعا: النظام الضريبي: تعتبر الضرائب في كل الدول أحد المصادر الرئيسية التي تتطلب الخدمات المحاسبية، وحيث أن نظام الضرائب يختلف من دولة إلى أخرى، فإنه من المتوقع أن تكون هناك إختلافات في المبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة على المستوى الدولي.

[85] رتشارد شرويدر و آخرون،**نظرية المحاسبة**،مرجع سابق،ص:110.

[86] Dahowy, K., et al., "**The Conflict between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt**", Advances inInternational Accounting, No. 15,2000.

ويمكن توضيح أهم هذه الأسباب التي أدت إلى الإختلاف المحاسبي بين الدول من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4) أسباب الإختلاف المحاسبي بين الدول



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي،**المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددت الجنسيات**،الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر ،2004،ص:24.

المطلب الثاني :تصنيف الأنظمة المحاسبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول :نشأة تصنيف الأنظمة المحاسبية

مع بروز العلاقة بين المحاسبة وبيئتها، وانعكاس ذلك على الأنظمة المحاسبية بين الدول، ظهرت بالعقود الأخيرة من القرن الماضي، العديد من الدراسات بغرض تسهيل فهم الأسباب التي تكمن وراء هذه الإختلافات المحاسبية بين الدول ، خاصة بين الدول الإنجلوأمريكية (**Anglo-American**)، ودول أوربا اللاتينية (**Continental Eropean countries**)، حيث مكنت البيئات المحاسبية المختلفة المتخصصين والمهتمين بشؤون المحاسبة (الأكاديميين منهم والمهنيين، الأشخاص والمنظمات) من تصنيف وتبويب الدول في مجموعات محاسبية، وهو التبويب (**Classification**) الذي وضع الدول ذات الخصائص العامة والمتشابهة في عواملها البيئية في مجموعة واحدة، كما أن الفاحص للدراسات المتعلق بالبحث في التصنيف المحاسبي على المستوى الدولي، يمكن له أن يُدرك أن العملية كانت تسير ضمن طرح علمي مُمنهج منوط بعدة خصائص تعتبر ضرورية لتحققها، فعملية

التصنيف الدولي للممارسات المحاسبية، كانت تتسم بالإتساق في ظل شروط معينة، فهي تقضي بأن تكون هناك فروع كافية تشمل كل جنس أونوع، ولا يبقى أحد خارج التبويب، وكذلك كان من الضروري على كل الفروع أن تكون غير متداخلة (**Mutually exclusive**)، كما تم أخذ الهرمية بعين الإعتبار، و اعتمدت الدراسات المنصبة على التبويب المحاسبي على منهجين أساسيين وهما المنهج الإستنباطي (**Deductive approach**) مثل (**AAA;1972 / Zeff;1968 / Muller;1967**) والمنهج الإستقرائي(**Inductive approach**) مثل: (**Belkaoui ;1983 /Goodrich 1082 ;Nairk and frank 1980**).

إن كلا من المنهجين يفترض أنه في حالة وجود تشابه في العوامل البيئية (من إقتصادية وغيرها) بين الدول، فإن هناك إحتمالا بأن تكون هذه الدول تستخدم أنظمة محاسبية متقاربة إلى حد كبير، وقد ساهمت هذه الدراسات مجتمعة بشقيها الإستقرائي والإستنباطي في الكشف عن وجود إختلاف وتنوع في الأنظمة والممارسات المحاسبية على نطاق واسع في العالم [87].

الفرع الثاني :أسباب تصنيف الأنظمة المحاسبية

يعتبر تصنيف الدول في مجموعات بناءا على خصائص معينة لنُظمِها المحاسبية، محاول جادة لتوفير صور واضحة عن أنواع النظم المحاسبية السائدة على المستوى الدولي، فمن منطلق أن هناك بعض الدول يمكن أن تشترك في مجموعة معينة وفق خصائص محددة تميزها عن دول أخرى، يمكن أن تشكل هذه الدول مجتمعة مجوعات وفق نفس الأساس من الخصائص المشتركة، حيث من خلال هذا التوجه يمكن أن تتوضح الهيكلية الأساسية والمشتركة لكل مجموعة من هذه المجموعات، إلا أن هذا التصنيف لا يأتي بصفة عشوائية إذ لابد من أسباب جوهرية دعت إليه، وحسب (nobes and parker) فهناك عدة أسباب لعملية التصنيف المحاسبي نذكر منها ما يلي[88] :

- التصنيف يمكن أن يساعد على وضع خطة لتطور أوتقدم* نظام معين عندما ينتقل من مجموعة إلى أخرى.
- في العلوم الإجتماعية التبويب يمكن أن يستخدم لوضع معالم التطور، بدلا أن يكون لمجرد وصف كيف ولماذا الوضع الحالي، فعلى سبيل المثال التصنيف يجب أن يسهِّل دراسة العوائق المنطقية التي تواجه عملية التوافق المحاسبي.
- التصنيف يساعد في عملية تدريب المحاسبين والمراجعين الذين يعملون على المستوى الدولي.

[87] أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،دار المريخ النشر،المملكة العربية السعودية،2011،ص:204-207

[88] نفس المرجع.

* يجب أن نشير هنا إلى استخدام كلمة تقدم على اعتبار أن الأنظمة المحاسبية يتم تبويبها في المجموعات على أساس هرمي(Hierarchy)

الفرع الثالث :أهمية التصنيف المحاسبي

تعتبر عملية التصنيف المحاسبي غاية في الأهمية ويظهر ذلك ضمن مجالات متعددة، ويمكن أن نلخص الأهمية والفوائد التي يرجى الحصول عليها من عملية التصنيف المحاسبي في مايلي:

أولا – أهمية التصنيف المحاسبي على المستوى الدولي:تعتبر عملية التصنيف ذات أهمية بالغة نظرا لأن تصنيف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي لا بد وأن يساهم في وصف ومقارنة الأنظمة المحاسبية مع بعضها البعض، كما يمكن للتصنيف أن يساعد الدول في توقع المشكلات وكذلك التفطن إلى الحلول الممكنة لها من خلال ملاحظة ما يحدث في الدول الأخرى ذات الخصائص المتشابهة، بالإضافة إلى أن دراسات التصنيف االمحاسبي تساعد في بناء محاولات جدية لتعريف وتحديد العوامل البيئية والكيفية التي تؤثر بها هذه العوامل على المحاسبة.

ثانيا– أهمية التصنيف المحاسبي بالنسبة للدول النامية: إذا كان ظاهر الحال يقول بأن هناك تشابهات موجودة بين الدول في بعض السمات البيئية، فإن هذا يدفع بنا للتساءل عن حصة الدول النامية في الإستفادة من تجربة الدول المتقدمة، والمتشابهة معها من حيث البيئة من خلال ما يوفره التصنيف المحاسبي، ومن هذا المنطلق يمكن أن نلخص إطار استفادة الدول النامية من عملية التصنيف المحاسبي فيما يلي:

- يُمكِّن التصنيف المحاسبي الدول النامية أن تصبح قادرة بشكل أفضل على فهم الانظمة المحاسبية المتاحة ؛
- يُمكِّن التصنيف المحاسبي الدول النامية من معرفة أكثر هذه الأنظمة ملائمة لظروفها واحتياجاتها ؛
- يُمكِّن التصنيف المحاسبي الدول النامية من توقُّع ما يمكن أن تكون عليه أنظمتها؛
- يُمكِّن التصنيف المحاسبي الدول النامية من فهم أفضل للعوامل البيئية المأثرة في المحاسبة ومن ثم تصور المسار الملائم لعملية التوافق المحاسبي والتخطيط لمستقبلها المحاسبي وفقا لما يمليه الواقع الدولي ؛
- يُمكِّن التصنيف المحاسبي الدول النامية من حصر الأنظمة المحاسبية المتاحة ودراسة مدى قدرتها على تبني الأنسب لها .

الفرع الرابع :خصائص التصنيف المحاسبي

على الرغم من تصور البعض لسهولة عملية تصنيف الدول ووضعها في مجموعات، إلا أن هذا العمل يتطلب مجهودات شاقة من العمل المنهجي والفكري، ولعل ما صرحت به جمعية المحاسبة الأمريكية في هذا المجال لهو دليل واضح على ذلك، حيث جاء في منشورها أن عملية التصنيف تتطلب توفر ما يلي[89]:

- يجب أن تتكامل فيما بينها خصائص التصنيف بشكل ثابت بحيث يتم استخدام نفس المعايير والطرق في التمييز بين عناصر النظام المحاسبي في جميع الأحوال، وذلك لأن استخدام معايير وطرق مختلفة يؤدي إلي الوصول إلي خصائص مختلفة.
- إن التصنيف الجيد يجب أن يحتوي على عدد كافي من المجموعات بحيث تكون قادرة على أن تشمل جميع النظم المحاسبية في العالم.
- يجب أن لا يكون هناك أي عنصر مدرج في أكثر من مجموعة.
- التصنيف يجب أن يكون مرتبًا ترتيبًا هرميًا.

الفرع الخامس : أهم محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبية

هناك عدت محاولات لتصنيف الممارسة المحاسبية، وسنحاول في مايلي ذكر أهم التصنيفات الموجودة في الأدبيات المحاسبية[90] :

أولا :تصنيف ميلر mueller

قُدمت خطة التقييم المبدئية من قبل mueller الذي صنف الممارسة المحاسبية للدول إستنادا، إلى تأثير بيئة الأعمال المختلفة، وتتمثل المجموعات حسب mueller فيما يلي:

الشكل رقم (05) تصنيف الممارسات المحاسبية عند ميلر mueller

1 الولايات المتحدة الأمريكية
2 الكمنوولث البريطاني(ماعدا كندا)
3 ألمانيا و اليابان
4 القارة الأوربية (ماعد هولندا ،ألمانيا،اسكندنافيا)
5 اسكندنافيا
6 إسرائيل و المكسيك
7 أمريكا الجنوبية
8 الدول النامية في الشرق الأدنى و الأقصى
9 إفريقيا (ماعدا جنوب إفريقيا)
10 الدول الشيوعية

المصدر : فريدريك تشوي و آخرون،**المحاسبة الدولية**،مرجع سابق،ص:64-72.

[90] فريدريك تشوي و آخرون،**المحاسبة الدولية**،مرجع سابق،ص:64-72.

ثانيا- تصنيف جمعية المحاسبة الأمريكية: أكدت لجنة تابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية على أن الممارسات في جميع أنحاء العالم يمكن تقسيمها وفقا لمجال تأثيرها، وأشارت اللجنة أن مناطق التأثير الخمسة يمكن ملاحظتها في الواقع والشكل الموالي يبين هذه المناطق:

الشكل رقم (06)مناطق تأثير المحاسبة حسب جمعية المحاسبة الأمريكية

1 بريطانيا، 2 فرنسا،إسبانيا،البرتغال 3 ألمانيا هولندا 4 الولايات المتحدة الأمريكية

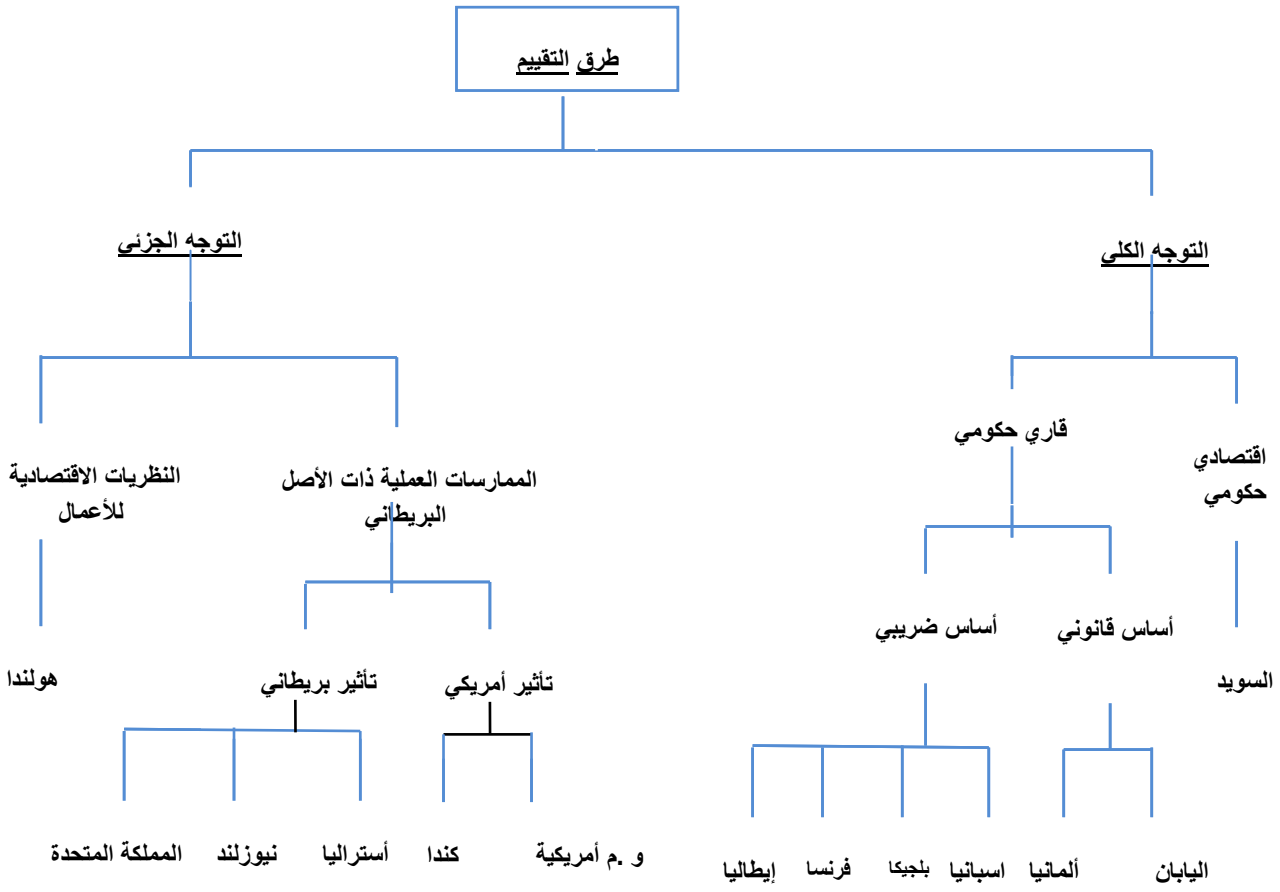
5 الدول الشيوعية

المصدر : فريدريك تشوي و آخرون،**المحاسبة الدولية**،مرجع سابق،ص:64-72.

ثالثا- تصنيف Nobes&Parker: حاول كل من (Nobes&Parker) تقديم تصنيف للممارسات والتطبيقات الفعلية للمحاسبة من خلال استخدامهما للمنهج الاستنباطي، حيث قاما بتصنيف الدول ضمن مجوعتين أساستين، المجموعة الأولى تضم الدول ذات التوجه الكلي، حيث تتميز المحاسبة بالجمود نتيجة ارتباطها بمخطط محاسبي يعمل على خدمة الأهداف الحكومية دون مراعاة احتياجات المستثمر، كما تتميز القوائم المالية بالتماثل تماشيا مع متطلبات التنظيم المركزي، ولا يوجد هناك أي دور فاعل لتأثير أصحاب مهنة المحاسبة من عاملين ومهنين وأكاديميين وهيئات، وذلك بفعل قوة التأثير الذي تمارسه الدولة على توجيه المحاسبة نحو تلبية الإحتياجات الحكومية، مما يجعل نتيجة المشوع تحسب على أساس ضريبي وليس على أساس محاسبي، أما المجموعة الثانية فتضم الدول ذات التوجه الجزئي، حيث تتجه المحاسبة نحو خدمة احتياجات القطاع الخاص بالدرجة الأولى، بإعتبار المؤسسة مركز النشاط الإقتصادي، وتتميز المحاسبة ضمن هذا الإتجاه بالمرونة وتكون القوائم المالية ذات جودة، نتيجة وجود الأسواق المالية، كما تتأثر المحاسبة ضمن هذا الإتجاه بالمهنة أكثر من تأثرها بما تفرضه الحكومة، وبالتالي يتم حساب النتيجة على أساس محاسبي / مالي وليس على أساس ضريبي، كما أن هاذين المجموعتين يشكلان قمة الهرم في حين ينبثق عن كل مجموعة تفريعات تعكس خصوصية التأثير الممارس

على المحاسبة في كل دولة، دون الخروج على المجوعة الأساسية في قمة الهرم(مجوعة التوجه الكلي ومجوعة التوجه الجزئي)[91]، وسنحاول أن نبين طريقة هذا التصنيف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07) تصنيف Nobes الهرمي للأنظمة المحاسبية على أساس الممارسات المحاسبية



Source: D. Alexander &C. Nobes, Financial Accounting: An International Introduction, Pearson Education, England,2004, p: 85.

رابعا – التصنيف الحديث: عدلت الاتفاقيات الحديثة مثل (الإتحاد الأوربي، والإتفاقيات العامة للتجارة والتعريفات الجمركية، واتفاقيات التجارة الحرة في أمريكا الشمالية، والأنظمة الإقتصادية المتغيرة في أوربا الشرقية)، مناطق التأثير وترتب على ذلك المجموعات التالية[92]:

[91] D. Alexander C. Nobes, **Financial Accounting**: **An International Introduction**, Pearson Education, England, 2004, p: 84.

[92] ريتشارد شرويدر،مرجع سابق،ص:111-114.

1- **الولايات المتحدة** united states: ويشمل مجال التأثير الأمريكي كلا من كندا، المكسيك، فنزويلا، وأمريكا الوسطى.

2- **المملكة المتحدة وهولندا:** united kingdom /the netherland :ويشمل مجال تأثيرها كلا من إيرلندا وإسرائيل والمستعمرات الإنجليزية السابقة مثل الهند واستراليا ونيوزلاندا وجنوب إفريقيا.

3- **أوروبا الغربية واليابان :** contnental/japan :وتشمل البلدان في هذه المجموعة معظم دول أوروبا الغربية واليابان.

4- **أمريكا الجنوبية:** south America :تضم هذه المجموعة جميع دول أمريكا الجنوبية، ما عدا فنزويلا التي تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في و- م- أمريكية.

5- **العالم الثالث:** third world :وتشمل هذه المجموعة معظم دول إفريقيا (ما عدا جنوب إفريقيا)، والعديد من دول الشرق الأوسط.

6- **الإقتصاديات المتحولة:** changing Economies :وتضم هذه المجموعة جميع بلدان أوربا الشرقية التي كانت خاضعة لتأثير الإتحاد السوفياتي.

7- **الدول الشيوعية:** communist: وتضم هذه المجموعة كوريا الشمالية وكوبا وحتى وقت قريب كانت الصين ضمن هذه المجموعة، إلا أن قبولها في منظمة التجارة الدولية جعلها تغير وجهتها إلى إقتصاد السوق، واعتمدت نظام محاسبي جديد سنة 2002.

المطلب الثالث :النظم المحاسبية في البيئة العالمية للمحاسبة

يُشار إلى التنظيم المحاسبي على أنه محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي[93]، ويمكن التمييز في البيئة العالمية للمحاسبة بين اتجاهين بارزين للممارسات المحاسبية، وهما النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني والنموذج المحاسبي الأوربي القاري، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

[93] أبو زيد محمد المبروك: **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص: 57.

الفرع الأول :إطار تنظيم المحاسبة الانجلوسكسونية Anglo-saxon

تزامن ظهور النموذج المحاسبي الأنجلو-سكسوني مع الثورة الصناعية وصناعة الآلة البخارية في القرن19، وقد عرف هذا النموذج انتشارا واسعا في العديد من دول العالم على غرار الولايات المتحدة الأمريكية والدول التي تدخل ضمنة مجال تأثيرها مثل كندا، المكسيك، فنزويلا، وأمريكا الوسطى وكذلك يطبق هذا النموذج في المملكة المتحدة والمستعمرات الإنجليزية السابقة مثل :الهند واستراليا ونيوزلاندا وجنوب إفريقيا [94]، ويميز هذا النموذج أن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة[95] وهذا ما يجعل المعلومة المحاسبية والمالية أكثر فائدة لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية[96]، بالإضافة إلى أنه لا يوجد تأثير للضرائب على المحاسبة، فتحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، فتُقدم المؤسسة نوعين من الحسابات، الأول مالي بحت والآخر ضريبي بحت، ويعزى السبب في ذلك إلى عدم إعتماد الدولة بشكل مباشر على قائمة الدخل، ويتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تستجيب لإحتياجات المساهمين من المعلومات[97]، بمعنى أن الضريبة تحسب باستخدام القواعد المستقلة للمحاسبة، ونتيجة لوجود مثل هذه الإستقلالية بين المحاسبة والضرائب، فالنظام الضريبي أوالجبائي لا يؤثر على الممارسات المحاسبية، فالنتيجة الجبائية تحسب بعيدا عن النتيجة المحاسبية، وهوما يعكس الدور الهام الذي يُعنى به القطاع الخاص في أعمال التوحيد المحاسبي على حساب الدور الذي تقوم به الدولة، كما أن المراحل المتقدمة التي أحرزها هذا النموذج، إنما هي نظير، الجهود المعتبرة والمبذولة من طرف ممارسي مهنة المحاسبة، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية[98].

أولا- المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية: تعتبر المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية أفضل نموذج للمحاسبة الانجلوسكسونية وذلك لاستنادها على إطار تصوري مرجعي صلب، كما أنها تعتبر مرجعا لمعظم نماذج التوحيد في دول المنظومة الأنجلوسكسونية التي تحتل فيها السوق المالية مكانة بارزة، إضافة إلى تأثير المحاسبة

[94] جمعة هوام ، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** .ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010 ، ص:28.

[95] أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص:66 .

[96] الجبر نبيه ، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية :الإطار الفكري و الواقع العلمي، مرجع سابق**، ص:79.

[97] Eve Chaipello et autres, **Les normes comptables internationales**, **instruments du capitalisme financier**, La Découverte, Paris, France, 2005, p : 142.

[98] Jacqueline Langot, **Comptabilite anglo saxonne**, **normes**, **mécanismes et documents financiers**, 3ème édition, économica,Paris, 1997, pp: 20-21.

الأمريكية على المعايير المحاسبية الدولية، نتيجة هيمنة النظرة الأمريكية بفعل الحضور القوي والمؤثر للولايات المتحدة الأمريكية في مختلف الهيئات الدولية المهتمة بالمحاسبة[99]

الفرع الثاني : إطار تنظيم المحاسبة القارية (الفرانكوفونية)

يُطلق على هذا النموذج إسم النموذج الأوربي، إلا أنه يضم دول غير أوروبية على غرار الجزائر، و27 دولة أخرى من بينها ألمانيا، بلجيكا، فرنسا، الدانمارك، اليابان، ساحل العاج، إسبانيا، اليونان، المغرب، وعلى عكس النموذج الأول فإن هذ النموذج يتميز باضطلاع مهيمن للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، بغرض توفير المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وعلى هذا فالمعلومة المحاسبة لا تخدم متخذي القرارات بالدرجة الأولى، بل هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة كما أن القانون الضريبي له تأثير واسع على الممارسات المحاسبية، "فالمصاريف محاسبيا تطرح تبعا للنظام الضريبي، أي أنها تسجل وترتب وفقا للحسابات التي يقرها القانون الضريبي، حتى وإن كان ذلك يؤثر على الحقيقة الإقتصادية للمصروف"[100].

يعتمد النظام المحاسبي في هذا النموذج على عدد من القواعد المحاسبية الصارمة، التي تغلِّب المظهر القانوني على الجوهر الاقتصادي، من خلال وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات والأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة والصارمة[101].

أولا – المحاسبة في فرنسا: تعتبر المحاسبة في فرنسا مرجعا للنماذج المحاسبية لدول المنظومة الفرنكوفونية، حيث تتم عملية التوحيد إستنادا إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة ومجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين...[102].

الفرع الثالث : الإختلافات الأساسية بين المحاسبة الانجلوسكسونية والقارية

توجد العديد من الإختلافات بين المحاسبة الانجلوسكسونية والقارية ويمكن أن نبين أهم هذه الإختلافات من خلال الجدول الموالي:

---

[99] بن بلغيث مداني ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2004 ، ص:7.

[100] Pascal barneto,**Norm IAS/IFRSNApplication Aux état Financier**, 2edition,Dunod,paris, 2004,p :05 .

[101] القباني ثناء ، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2002 ، ص:160 .

[102] أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع السابق، ص:72 – 73 .

الجدول رقم (02) الإختلافات الأساسية بين النموذج الإنجلوساكسوني والنموذج القاري

البيان	النظام المحاسبي القاري	النظام المحاسبي الإنجلوساكسوني
أمثلة عن الدول المطبقة للنظام	بلجيكافرنسا، ألمانيا، اليونان، البرتغال، أيطاليا...	الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، أستراليا، إيرلندا...
مصادر التمويل	البنوك	الأسواق المالية
الثقافة	الإتجاه الحكومي	الإتجاه نحوالقطاع الخاص
النظام القانوني	-سيطرة القانون المدون حيث تتضمن القوانين جميع التفاصيل المحاسبية	-سيطرة القضاء و تضطلع المنظمات الخاصة مهمة إعداد القواعد المحاسبية
النظام الضريبي	علاقة وثيقة بين المحاسبة والضرائب	إستقلال المحاسبة عن الضريبة
المستخدمون الرئيسيون للمعلومة المالية	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون	المستثمرون بصفة أساسية
المبادئ المحاسبية	تسيطر عليها الحيطة والحذر	-عدالة العرض والموثوقية
مجال عرض المعلومات المالية	إعلان محدود	إعلان واسع
نتائج المادة المحاسبية	عدد معتبر من بدائل القياس والتقييم	عدد محدود من بدائل القياس والتقييم
حساب الأرباح	-سيطرة مبدأ الحيطة والحذر -محدودية في توزيع الأرباح -تكوين إحتياطات غير ظاهرة	-سيطرة مبدأ إستقلالية الدورات -لا حدود لتوزيع الأرباح لا توجد إحتياطات غير ظاهرة
العلاقة بين المحاسبة والضرائب	تأثير متبادل بين المحاسبة والضرائب	إستقلالية المحاسبة عن الضرائب

Sourse : Bernard raffounier et autres , **comptabilité internationale**, Vuibert, Paris, France, 1997.

المبحث الثالث :الإتجاه الدولي نحو توحيد المعرفة المحاسبية

أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال فهي تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر، مما أفرز العديد من المشكلات المحاسبية والتي زاد من وضوحها وتوسع رقعتها النمو المتسارع للتجارة الدولية والانفتاح الذي أصبح يتميز به الاقتصاد العالمي في ظل العولمة، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات.

إن إنتعاش الأسواق المالية تطلب العمل على توفير حلول للتجاوب مع المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي، وفي هذا السياق توالت المبادرات من قبل العديد من المنظمات المحلية والإقليمية والدولية كمحاولات جادة، لتقليص الاختلافات المحاسبية والعمل على إيجاد أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، من هنا جاءت فكرة التوافق المحاسبي كآلية لتخفيض الإختلافات المحاسبية وكخطوة مبدئية للتوحيد المحاسبي الدولي الذي جاء فيما بعد، وللوقوف على مسار توحيد المعرفة المحاسبية، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول: التوجه الدولي نحو تقليص الإختلافات المحاسبية وتحقيق التوافق

المطلب الثاني: أهم التنظيمات الدولية المساهمة في عملية التوافق المحاسبي

المطلب الثالث: التوجه الدولي نحو القضاء على الإختلافات المحاسبية وتحقيق التوحيد

المطلب الرابع: التوحيد المحاسبي الدولي

المطلب الأول : العمل الدولي على تقليص الإختلافات المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي

وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : التوافق المحاسبي الدولي

أولا- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي: غالبًا ما يشعر الدَّارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي أنه بحاجة الى الفهم والتمييز بين مفهوم التوافق المحاسبي وكلا من مفهومي التوحيد (التماثل) Uniformity والمعايرة Standardization، حيث عادة ما يُستخدمان من قبل بعض الباحثين بتداخل للإشارة لعملية التوافق Harmonization، ودائما ما يقع الخلط بين هاذين المفهومين وبين التوافق المحاسبي، وبالتالي وجدنا أنه من الضروري التفرقة بين كل مفهوم؛

1- **التوافق المحاسبي – Accounting Harmonization** : يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، بمعنى أن التوافق هو عملية زيادة انسجام النُظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات غير الضرورية الموجودة بينها، كما أن التوافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، ويُعتبر هذا أكثر قبولا من التوحيد الذي يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين[103]، إذن فهو يشمل عملية اختبار ومقارنة للأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط التشابه والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

2- **المعايرة المحاسبية Accounting Standardization** : تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مصطلح" المعايرة "وهومشتق من" المعيار" الذي يعني في المجال المحاسبي المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها، لذلك فإن المحاولات فى المحاسبة للمعايرة هى محاولات لوضع توحيد (Uniformity) فى الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج او النسخة المصرح بها من قبل السلطة [104].

3- **التوحيد المحاسبي – Accounting Uniformity** : يشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس

[103] الجبر نبيه ، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية :الإطار الفكري و الواقع العلمي**، مرجع سابق،ص:35.

[104] أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات**، مرجع سابق، ص:371 .

وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بستجيل البيانات على مستوى المؤسسة، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والإصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم والموازنات لخدمة أهداف معينة[105] ، وبالتالي فالتوحيد يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيئ يتسم بالإتساق والتجانس، وتوافر درجة عالية من التماثل مما يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة على المستوى الدولي، إذ أن التوحيد هو توفير مجموعة من المعايير الموحدة لمختلف المستعملين، ومؤسسات كل من القطاع العام والخاص، حيث يعتبر إطار محاسبي ومرجع موحد لتسجيل مختلف العمليات المنجزة[106].

ثانيا :العلاقة بين مفاهيم التوافق، المعايرة والتوحيد المحاسبي: مما سبق تظهر لنا علاقة التداخل والإتصال وتبادل التأثير بين مفاهيم التوافق، المعايرة، والتوحيد المحاسبي، بإعتبار أن القاسم المشتركة بينها هو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية على مستوى دولي، والحد من المشاكل المحاسبية التي أصبحت تثقل كاهل الشركات الدولية، وهذا تماما ما يذهب إليه حكمت الراوي :فهو يرى أن هذه المفاهيم الثلاثة وهي التوافق والمعايرة والتوحيد تعتبر متداخلة ومتصلة مع بعضها البعض[107]، إلا أنه يمكن ملاحظة فروق مهمة بين التوافق المحاسبي (Harmonisation) والتوحيد المحاسبي(Uniformity)، والمعاييرة المحاسبية (Standardization)، وهذا يتأكد معنا أكثر عند البحث في بعض الأدبيات المحاسبية، حيث أن التوحيد يشير إلى الحالة التي يكون فيها **كل شيء متسق ومتجانس** أوغير متباين أي **التماثل** الذي يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة[108]، بينما التوافق هو عملية تنحصر في محاولة **زيادة انسجام** النظم المحاسبية الموجودة في دول العالم، من خلال **التقليل** من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، وعن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية **متقاربة** فيما بينها، وتقريب وجهات النظر المختلفة، للوصول إلى معلومة محاسبية يمكن فهمها وتفسيرها على المستوى الدولي، بمعنى أن التوافق هوعملية **تقليل** الفروق فى تطبيقات التقرير المالي بين الدول مما يؤدى الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية[109]، ويعتبر التوافق أقل إلزاما من التوحيد، فهو كما سبق وأن أشرنا قريب من كونه عملية رفع لدرجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية، ويمكن اعتباره نموذج مخفف للتوحيد أو كمرحلة إبتدائية نحو عملية التوحيد،

---

[105] المرجع نفسه، ص 372

[106] Conso. Pierre et Hemici.Farouk; **Gestion financière de l'entreprise**, 9 eme édition, DUNOD, Paris 1999,p :103.

[107] حكمت أحمد الراوى، **المحاسبة الدولية**،دار حنين للنشر،، عمان، 1995، ص :46

[108] أبو زيد محمد مبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص :267

[109] القبانى ثناء ، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص:170.

وفي هذا الصدد يقول فان ديرتاس (Van der tas) أن التوافق أقل **صرامة** من التوحيد وهو المرحلة الأولى من عملية وضع المعايير[110]، وكخلاصة لجوهر الفروقات القائمة بين المفهومين، قال (Tay et Parker) أن التوافق المحاسبي ماهو إلا عملية الإبتعاد من التطبيقات المحاسبية الكثيرة، من خلال تقليل الممارسات المحاسبية المختلفة بين الدول ، بينما التوحيد هو عملية الاتجاه نحوالتماثل التام.[111]

بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي نأتي على ذكر المعايرة(Standardization) حيث يمكننا القول أنها عبارة عن مرحلة إنتقالية من التوافق إلى التوحيد بحكم أنها تتطلب الإلتزام بتطبيق معيار محاسبي واحد من طرف جميع الدول، وهي بذلك تعبر عن الحركة يتم من خلالها الإنتقال إتجاه التوحيد المحاسبي لأنها تدل على التماثل شبه التام ومن ثم فهي أكثر صرامة من التوافق[112]؛

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن التوحيد"Uniformity " يعني جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام، ولما كان التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة متمثلةً في عملية التوافق أو الاتساق **(Harmonization)** الذي يعمل على إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أوتخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض، بينما المعايرة (**Standardization**) ساهمت في إزالة الاختلافات والإنتقال إلى التوحيد عن طريق تطوير معايير موحدة؛

يمكن أن نلمح أن المفاهيم السابقة تحمل في جوهرها هدفا مشتركا وهوتحقيق أكبر قدر من التجانس المحاسبي على المستوى الدولي، إلا أن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر وكل مفهوم يمثل مستوى معين من هذا التجانس، حيث عملت هذه المستويات مجتمعة على تشكيل مراحل متعاقبة للوصول إلى مستوى التوحيد التام، بداية من مقارنة الأنظمة المحاسبية وتصنيفها.

يمثل الشكل الموالي تدرج هذه المستويات:

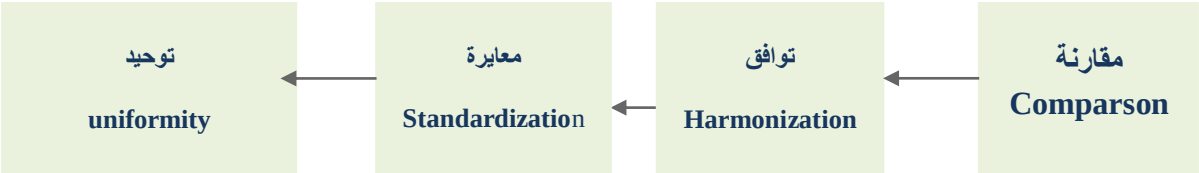
---

[110] Elena Barbu, **Tracing the evolution of research on international Accounting Harmonisation**, document de recherche N° : 2004 -03, log –IAE D'orléans, P:05.

[111] Toy ,J, S ,and, Parker ,R ,H.,**international harmonization and standardization**, vol 26,N°1 , 1990,p:71.

[112] أمين السيد أحمد لطفي ، **نظرية المحاسبة**،منظور التوافق الدولي،مرجع سابق، ص370 .

الشكل رقم(08) تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي،**المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددت الجنسيات**،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، مصر، 2004،ص:370.

رابعا – تعريف التوافق المحاسبي الدولي:

-عرَّف برنارد كولاس (bernard collasse) التوافق المحاسبي على أنه" مسار مؤسساتي (**institutionnel Processus**) يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية بين دول العالم وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة[113]، فهو يرى أن التوافق المحاسبي عملية تسمح بوجود تنوع في الممارسات المحاسبية مع تحديد جوانب التقارب بينها، ، ويعتبر كولاس التوافق شكل من أشكال التوحيد وخطوة أولى مؤدية إليه، أقل أنه إلزامية من التوحيد [114] ؛ وقد عرف كل من (nobes et Parker) التوافق على أنه "عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية، وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات"[115] ، تجدر الإشارة هنا أن (nobes et Parker) ينتميان إلى الفئة التي لاتنظر إلى التوافق على أنه محاولة قوية لتنظيم الممارسات المحاسبية في العالم بل تعتبره مجرد عملية تهدف إلى الاختيار بين الممارسات المحاسبية الموجودة[116] ، وهذا عكس التعريفات التي تعطي التوافق قوة أكثر ،فهناك من يعرف التوافق على أنه "محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، فتشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية لغرض ملاحظة ومعرفة

[113] Bernard colasse, **harmonisation comptable internationale**, **Encyclopédie de comptabilité**, **de contrôle de gestion et d'audit**, Economica, paris, 2000, p : 757.

[114] Bernard Colasse : **Harmonisation Comptable internationale De la résistible Ascension de L'IASC /IASB**, N° 74, mars 2004, P :31, sur le site web: http: //www.crefique.daufine.fr/recherche/actualité/collasseiasc-iasb.html. le4/6/2013

[115] أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص: 268 ، 269.

[116]Elena Barbu, **Tracing the evolution of research on international Accounting Harmonisation**, Op.cit, P:05.

نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة مع بعضها"[117]، أيضا عُرِّف التوافق المحاسبي على أنه "عملية تقليل الفروقات في إنجاز التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال"[118].

الفرع الثاني: مزايا التوافق المحاسبي

إن التطرق إلى نقطة مزايا التوافق المحاسبي هو بحد ذاته تطرقٌ إلى أسباب ومبررات هذا الأخير، إذ أن **الدوافع الموضوعية** للأطراف التي تصبوا إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، ما هي في حقيقة الأمر إلا **تطلعات إلى الفوائد** التي من المتوقع أن تأتي بها عملية االتوافق المحاسبي، وعليه يمكن تصور فائدة التوافق المحاسبي على أنها تمثل في جوهرها عملية إشباع للدوافع، وبالتالي يمكن أن نفهم الدافع ضمنيا من خلال سرد أهم الفوائد المرجوة من التوافق المحاسبي،لعل الواضح من الأمر أن التقليص من الفروق الموجودة في الممارسات المحاسبية يعتبر من أهم مزايا التوافق المحاسبي الدولي، إلا أن هناك مزايا أخرى هامة وأساسية للتوافق المحاسبي الدولي يمكن نلخصها في ما يلي:

- تساعد عملية التوافق المحاسبي الدولي على إزالة صعوبات ترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة وفق نظم محاسبية مختلفة، مما يسهل على مستخدمي المعلومات المحاسبية الترجمة الصحيحة لها، وبالتالي تسهيل اتخاذ قرارات أفضل[119]، فالتوافق المحاسبي من شأنه السماح بإجراء المقارنات بين المعلومات المحاسبية مما يسهل على المستثمرين معرفة أي الفرص أكثر ربحية والاستثمار فيها، وهذا يساهم في إزاحة العقبات التي تقف أمام التدفق الحر لرؤوس الأموال العالمية، وبالتالي زيادة كفاءة رؤوس الأموال [120] ، بمعنى أن القابلية للمقارنة من شأنها أن تُسهِّل عملية تقييم أداء الشركات، ومن ثم تقييم البدائل الإستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزالة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الإستثمارات الدولية، ويبدومنطقيا أن تخفيض درجة الإختلافات في الممارسات المحاسبية هوالحل لهذه المشكلة[121]، وبالتالي فوجود معايير متناسقة على المستوى الدولي، سيساهم في تحقق عنصري المصداقية والقابلية للمقارنة بالنسبة للقوائم المالية، مما يعزز من ثقة المستثمر في إتخاذ القرارات الإستثمارية و التمويلية المناسبة.

---

[117] أبو زيد محمد مبروك ،مرجع سابق،268.

[118] ثناء قباني، "**المحاسبة الدولية**،مرجع سابق، ص:170 .

[119] فردريك تشوي و آخرون، مرجع سابق، ص: 350، 351.

[120] G. Heem et P. Aonzo, **la normalisation comptable internationale**: **ses acteurs sa légitimité ses enjeux**, revue d'économie financière, France N°71, 30/06/03, p12.

[121] أبو زيد محمد مبروك ،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص:231.

- يسهل التوافق المحاسبي قراءة القوائم المالية للشركات التابعة والفروع بالنسبة للشركة الأم، بالإضافة إلى أن التوافق المحاسبي يسهل عملية المراقبة بالنسبة لهيئات مراقبة الأسواق المالية، مع وجود توافق وتجانس في القوائم المالية مما يعطي مصداقية أكثر في أعمال الرقابة[122]
- ومن خلال ما سبق يمكن أن نستشف المبررات التي كانت وراء ظهور التوافق المحاسبي وهي :
  - توسع أنشطة المؤسسات على نطاق دولي بظهور الشركات المتعددة الجنسيات ؛
  - تطور الأسواق المالية بشكل متسارع نتيجة لتزايد وتيرة عمل الشركات الدولية ؛
  - ظهور التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول ؛
  - ظهور ارتباك لدى المستثمر الدولي في فهم القوائم المالية نتيجة الإختلاف الملحوظ في الممارسات المحاسبية؛

الفرع الثالث :معوقات التوافق المحاسبي

إن مشكلات التماثل الدولي للمحاسبة ومعاييرة الممارسات المحاسبية، هي عملية معقدا جدا، نظرا للتأثير العميق للعوامل البيئية على الممارسات المحاسبية، حيث أن تجاوز هذه العوامل البيئة يعد من أكبر الصعوبات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي، ويمكن أن نلخص العوائق التي واجهت عملية التوافق المحاسبي على النحو التالي[123]:

أولا :غياب المنظمات المؤطّرة لعملية التوافق: من أهم العوائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة، هو افتقار بعض الدول لمنظمات حكومية أو غير حكومية، تتولى مسؤولية متابعة ومراقبة المعايير المقبولة بتلك الدول، ففي دول مثل أمريكا توجد بورصة الأوراق المالية التي تشرف على عملية تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة وتراقبها، وفي بريطانيا يوجد إتحاد بورصات الأوراق المالية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن عمل هذه الهيئات ساهم في إكساب المعايير المحاسبية المقبولة بها شرعية وقوة، بالإضافة إلى أن وجود مثل هذه الهيئات على مستوى الدول المتقدمة قد سهل من عملية التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية فيما بعد، على عكس الدول النامية التي عانت من صعوبات في إلزام الشركات بتطبيق المعايير الدولية.

ثانيا- التفاوت الإقتصادي بين الدول: إن التفاوت الإقتصادي بين الدول يجعل من إحتياجات البيئة لنوع وشكل المعلومات يختلف إختلافا جوهريا، وهوما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في

[122] شنوف شعيب، "**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**"،أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2007، ص: 8.

[123] أبوزيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص233-237.

كل منها، وبالتالي فعملية وضع نظام محاسبي في ظل التوافق المحاسبي، قد لا يكون بمقدوره تلبية تلك الإحتياجات المختلفة والمتنوعة .

ثالثا :الشروط الصارمة للمنظمات المهنية: من العوائق التي وقفت أمام التوافق المحاسبي الدولي، الشروط الصارمة التي تضعها بعض المنظمات المهنية لممارسة مهنة المحاسبة، والتي تحد من عالمية المحاسبة المهنية، ومن الأمثلة على ذلك إشتراط المنظمة المهنية للمحاسبة في فرنسا عام 1976 على المحاسبين الأجانب الذين يمارسون المهنة في فرنسا أن يجتازو إمتحانا سنويا قبل حصولهم على الترخيص.

وبالإضافة إلى هذه العوائق يذكر الباحثون عوائق أخرى نذكر منها ما يلي[124]:

رابعا- أفضلية المستخدم للمعلومة: يعتبر المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة، في حين أن ألمانيا تعتبر السلطات الضريبية هي صاحبة النصيب الأكبر، وفي بعض البلدان تكون الحكومة هي الأساس مثل فرنسا حيث لا يوجد إتفاق على إحتياجات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها، ومن ثم كانت هناك صعوبات في تحقيق تقدم ملحوظ تجاه إنجاز التوافق المحاسبي الدولي؛

إلا أنه في حالة وجود أسواق رأس المال العالمية، فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين، وبشكل عام يمكن القول أن اختلاف مسخدمي القوائم المالية يستدعي توفر معلومات مختلفة، فالمستثمرون يحتاجون معلومات ملائمة ومفيدة لإتخاذ قرارات الإستثمار، في حين تطلب السلطات الضريبية قوائم مالية معدة على أساس النضم والتشريعات الضريبية، أما الحكومات فإنها تطلب وتحتاج قوائم مالية معدة وفق المعايير المحاسبية المحلية، بينما العاملين وممثليهم يحتاجون لمعلومات تحمل الطابع الإجتماعي والعمالي، ولذلك فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبي المحدد، الذي يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة.

خامسا- النظم القانونية: في الحالات التي يتم فيها إعتماد المحاسبة على نظم قانونية رسمية، يكون تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها يستلزم تغييرات في التشريعات، ومن الحلول المنتهجة لمعالجة هذه الإشكالية، قيام المؤسسات في بعض الدول بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية، تعتني واحدة منها بتلبية الإحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية، وتكون الأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق

[124] أمين السيد أحمد لطفي ،**المحاسبة الدولية،الشركات متعددة الجنسية**،مرجع سابق،ص:380-388.

عليها، ولذلك فقد تصدر الشركات في بعض الدول (الدول الأسكندنافية على سبيل المثال) تقارير ثنائية إلا أنه من المستبعد أن تقوم الشركات في أغلب الدول المتقدمة بمثل ذلك العمل المزدوج.

سادسا : القصور في الإلتزام بالتنفيذ: إن غياب القوة القانونية بالنسبة للجهة الداعية للتوافق المحاسبي الدولي على مستوى كل الدول التي هي قيد التوافق، تسبب في صعوبات كثيرة عطلت عملية التوافق، فلجنة المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها المساهم الأكثر فعالية ضمن مسار التوافق المحاسبي، كانت تفتقر إلى السلطة والقوة الملزمة، حيث لم تتمكن من إلزام الدول بتنفيذ المعايير الصادرة عنها رغم وجود هيئات ومؤسسات تابعة لهذه الدول تتمتع بالعضوية ضمن لجنة المعايير المحاسبة الدولية، وبالتالي فغياب السلطة القانونية الملزمة وكذلك غياب التنسيق والتعاون من الحكومات، أدى إلى القصور في الإلتزام والتنفيذ.

المطلب الثاني :أهم التنظيمات الدولية المساهمة في عملية التوافق المحاسبي

تطلبت عملية التوافق المحاسبي تكاثف الجهود من قبل العديد من الهيئات والمنظمات، قصد إنجاح هذه المبادرة الرائدة، وتباينت مرامي مختلف الجهات العاملة على تحقيق التوافق بين من تركز على تحقيق توافق محلي، وبين ماكانت أهدافها تدور حول تحقيق توافق إقليمي، وبين ما اتجهت مباشرة نحول تبني فكرة التوافق المحاسبي على مستوى دولي، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

أولا :المنظمات العالمية العامة

- الأمم المتحدة (UN)
- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) سنة 1960

ثانيا :المنظمات العالمية الخاصة

- الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) سنة 1904
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973
- المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (OICV)سنة 1983 م

ثالثا :المنظمات الإقليمية العامة

- الإتحاد الأوروبي(UE) سنة 1957م
- مجلس المحاسبة الإفريقي(AAC) سنة 1979 م

المنظمات الإقليمية الخاصة:

- إتحاد المحاسبين الأوروبي(UEC) سنة 1951
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)سنة 1984
- جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين(AFA) سنة 1977 م

كل هذه الهيئات وغيرها عملت بقوة وبشكل فعال، على متابعة عملية التوافق المحاسبي الدولي، حيث أن هذه الأخيرة تطلبت تعاون الكثير من التنظيمات الدولية التي عملت على توفير الأرضية لقيام التوافق المحاسبي الدولي من خلال استخدامها أحد الأسلوبين التاليين[125]:

- **الأسلوب الأول** :الذي يعتمد على الإتفاقيات الدولية والسياسية التي تسمح بتطبيق هذه المعايير المحاسبية على نطاق واسع نتيجة استخدام قوة القانون.
- **الأسلوب الثاني**:الذي يتمثل في الإتفاق الإختياري الذي يعطي المعايير المحاسبية الصبغة الإختيارية.

المطلب الثالث :الإتجاه الدولي نحوالقضاء على الإختلافات المحاسبية وتحقيق توحيد للمعرفة المحاسبية

في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة والتوجه عديم الخيارات نحو العولمة وتسارع وتيرة الإبداعات التكنولوجية، أصبحت المعرفة تمثل عماد الاقتصاد المعاصر، ولأن المحاسبة في غير منئى عن الإقتصاد العالمي من حيث التأثير والتأثر، ولأن المحاسبة تعد حقلا من حقول المعرفة، كان ولابد لها أن تولد معرفة نافعة، وذات معنى ودلالة، لكل الأطراف أصحاب المصالح مع المؤسسة، بشكل يضمن القراءة والفهم الموحدين، ويجعل المعرفة المحاسبية واحدة في كل الدول، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : علاقة المحاسبة بالمعرفة

أصبحت المعرفة في الوقت الحاضر مصدرًا من مصادر القوة، وتحولت في المشروعات الاقتصادية إلى واحد من أهم عناصر الإنتاج*، ولما كانت المحاسبة تمثل أحد فروع المعرفة المتخصصة بإشباع حاجات الفئات المختلفة ذات المصالح مع المشروع، بالمعلومات اللازمة، فإن أهميتها تتعاظم، والحاجة إلى المعلومات –التي تزود بها المستخدمين– تتزايد باستمرار، وكلما كانت هذه المعلومات أكثر جودة، كانت فائدتها أفضل؛

[125] أمين السيد أحمد لطفي ،**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**،مرجع سابق،ص:221.

* فالاستثمار في المعلومات أصبح أحد عوامل الإنتاج، فهو يزيد في الإنتاجية كما يزيد في فرص العمل.

وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالمعرفة تتجسد من خلال "المعلومة المحاسبية" التي تُشكِّل بعد ذلك "معرفة" لكل الأطراف المستخدمة لهذه المعلومة حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم، وبالتالي فالمعلومة المحاسبية هي حجر الزاوية بالنسبة لعلاقة المحاسبة بالمعرفة، وعندما نتحدث هنا عن المعلومة فنحن بصدد التحدث عن المعلومة الجيدة التي من شأنها بناء المعرفة الحقيقية، من خلال تعبيرها بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثلة لها.

الفرع الثاني : مفهوم توحيد المعرفة المحاسبية

يُنظر إلى المحاسبة على أنها مكرَّسة لأن تتعامل مع حقل معرفة إجتماعي، ونظرا لأن المحاسبة أداة قوية لتوفير المعرفة للأطراف ذات العلاقة والمصلحة مع المؤسسة، من خلال ما تُقدمه من معلومات (متضمَنة في التقارير المالية)، فإنها أصبحت أمام تحدي كبير، ألا وهو حل مشكلة اختلاف لغة التقارير المالية الذي أصبح أمرا متأزما في ظل إنتشار الشركات متعددة الجنسيات وتوسع نشاطها وظهور المحاسبة الدولية، فقد أصبحت اللغة المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية مشكلة بدلا من كونها حلا وطريقة لتسهيل الفهم، وأصبحت التقارير المالية التي تنتجها المحاسبة تعاني من عدم التناسق على المستوى الدولي نظرا للإختلافات التي تعرفها الممارسات المحاسبية في مختلف الدول، في ظل تأثير العوامل البيئية في كل منها، وهذا ما انعكس سلبا على أهداف المحاسبة في إنتاج معلومة ملائمة وقابلة للمقارنة، ومن هنا بدأت تظهر فكرة توحيد المعرفة المحاسبية على الصعيد العالمي وبالأخص في منتصف القرن 19 في انجلترا عند ظهور المنظمات المهنية المحاسبية، مرورا إلى الولايات المتحدة الأمريكية ذات الاتجاه متنامي لإنتاج معايير محاسبية من شانها أن تقضي على الإختلافات المحاسبية التي باتت تربك مستخدم المعلومة المحاسبية على المستوى الدولي ؛

تزايد الإهتمام بالتوحيد المحاسبي أكثر فأكثر وظهرت هيئات محاسبية دولية بتوجه علمي أصيل، وعمل ممنهج ومستمر في سبيل توفير بناء سليم لعلمية التوحيد المحاسبي، وعُقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض ايجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد هذا الجهد المضني والدؤوب، بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1973.

الفرع الثالث: شروط توحيد المعرفة المحاسبية

حتى يبلغ توحيد المعرفة المحاسبية غايته، لابد أن تتوافر له جملة من الشروط، بحيث إذا تحققت أمكن لعملية التوحيد أن تتم بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وفي زمن أقصر، هذه الشروط تتحول إلى معوقات أمام عملية التوحيد

المحاسبي في حال عدم تحققها، ومن ثم يعتبر تحقق هذه الشروط ضروريا لضمان نجاح عملية إدارة المعرفة المحاسبية وتنظيمها، وتتمثل هذه الشروط في ما يلي:[126]

1. بناء المعرفة المحاسبية على أسس علمية منطقية في عملية التوحيد .
2. تحديد المنهجية العلمية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها.
3. اتباع آليات عمل مناسبة، تنسجم مع المنهج المتبع في إدارة هذه العملية وتنظيمها.

الفرع الرابع :سمات توحيد المعرفة المحاسبية

تتسم عملية توحيد المعرفة المحاسبية بخصائص متعددة وسنحاول شرح هذه الخصائص فيما يلي[127]:

أولا – توحيد المعرفة المحاسبية عملية منظمة : إن تحقيق أهداف التوحيد المحاسبي يستوجب أن تكون عملية التوحيد عملية منظَّمة، تعمل وفق آلياتِ عمل منهجية ومدروسة وواضحة، إذ لا يمكن بلوغ هذه الأهداف من خلال أعمال غير منظمة، مجزأة وغير مدروسة، فتوحيد المعرفة المحاسبية يحتاج بالضرورة إلى إدارة فاعلة، تعتمد المناهج العلمية في عمليات تراكم المعرفة المحاسبية ونشرها واستخدامها وتجديدها وتطويرها، وصولا إلى معارف محاسبية علمية منطقية ثابتة وموحدة، تضفي على المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية المطلوبة.

ثانيا – توحيد المعرفة المحاسبية عملية مستمرة: إن عملية توحيد المعرفة المحاسبية عملية تتميز بالإستمرار ويعود ذلك لأسباب مختلفة أهمها:

1- لا يمكن بلوغ التوحيد بجوانبه كافة دفعة واحدة، لأن عملية بناء المعرفة وتراكمها، عبر مجموعة من الأعمال الفكرية والممارسات العملية، يحتاج إنجازها لفترة طويلة من الزمن؛
2- إن التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، التي تنعكس بدورها على الحاجة إلى المعلومات، يمكن أن تخلق مستجدات كثيرة ضمن مسألة التوحيد، لتشمل جوانب أكثر تفصيلا والتصاقًا بالممارسة العملية؛ أوقد تكشِف على الأمد الطويل، عدم صواب بعض المفاهيم أوالفروض أو الطرائق وغيرها، وهذا يوجب بدوره ضرورة البحث من جديد في مسألة التوحيد ؛
3- إن المعرفة المحاسبية كغيرها، دورية تبدأ عند خلقها ثم تنظيمها وتقاسمها واستخدامها ثم تجديدها وتحسينها.

[126] المصري تيسير، **توحيد المعرفة المحاسبية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد23 ، العدد الأول ،2007 ،ص:21.

[127] المرجع نفسه،ص:16-17.

ثالثا- توحيد المعرفة المحاسبية عملية تركز على ملائمة المعلومة المحاسبية للمستثمر:

توحيد المعرفة المحاسبية يضمن فاعلية المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ويجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة على أسس موضوعية منطقية، تمكن المستثمر من إتخاذ القرار، كما يشمل توحيد المعرفة المحاسبية الإطار الفكري الذي يمثل الضوابط العامة لعملية القياس والإفصاح، أما الإطار العملي فيمكن أن يبلغ التوحيد بعض جوانبه، أوقسمًا مهمًا منه.

المطلب الرابع :التوحيد المحاسبي الدولي Accounting Uniformity

وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : مناقشة مفهوم التوحيد المحاسبي في ظل تأثيرات العوامل البيئية

سبق وأن أشرنا فيما سبق إلى تعريف التوحيد المحاسبي وبينا الفرق بينه وبين التوافق المحاسبي، إلا أنه جدير بالإشارة أن نتطرق إلى بعض الأفكار التي طرحها الشيرازي في ما يخص مفهوم التوحيد المحاسبي، حيث يرى إبتداءا أن تعريف التوحيد المحاسبي هو"أن تكون المعالجة المحاسبية واحدة بالنسبة للأحداث والعمليات المتشابهة وذلك **في ظل ظروف وأوضاع محددة،** ومن خلال هذا التعريف يرى الشيرازي أن التوحيد المحاسبي يقتضي أخذ الظروف والأوضاع المحيطة بعين الإعتبار، وهذا يدل أن التوحيد(Uniformity) لا يعني بالضرورة التطابق (Identity) وكذلك لا يعني الثبات (Consistency)، حيث لا يمكن إعتبار وجود ثبات مطلق في المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث، دون مراعاة أثر الظروف (Circumstances)والأحداث المحيطة، لأن ذلك يفقد المعلومة خاصة القابلية للمقارنة ويجعلها أقل فائدة في مجال إتخاذ القرار[128]، وأكد على ذلك (Sycip) الذي يرى بأن عملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية مشروط بفهم واضح لتعدد وإختلاف البيئة التي يتوقع أن تطبق بها تلك المعايير الدولية، وأي إخفاق في أخذ الظروف والإختلافات البيئية والظروف المحيطة في الإعتبار من المتوقع أن يحول دون وجود قبول لمعايير المحاسبة الدولية بين دول العالم[129]، وهذا ما يدعم التوجه الذي ذهب إليه الشيرازي حيث يؤسس فكرته على أن المعايير تعتبر أهم أدوات التطبيق العملي، وبالتالي فإن بناءها يتطلب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة، فلا يكفي أن تكون المعايير متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، وما قد يفرضه هذا الواقع من إعتبارات إقتصادية كانت أوسياسية أوإجتماعية أوقانونية، وهنا نجد أن المعيار بالمقارنة مع المبدأ العلمي يجب أن يكون عمليا واقعيا الأمر الذي يتطلب المواءمة بين

[128] الشيرازي عباس ،**النظرية المحاسبية**،مرجع سابق،ص:135-140.

[129] أبو زيد محمد المبروك ، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص:222.

متطلبات الفكر ومقتضيات التطبيق، ونظرا لتغير الظروف البيئية من وقت إلى آخر ومن مكان إلى آخر، فإنه من المتوقع أن لا تكون للمعايير المحاسبية صفة الثبات أو عمومية الإستخدام، فالمعايير تعتبر أقل ثباتا من المبادئ، كما أنها محدودة الإستخدام في ظل عدم تماثل العوامل البيئية، ونتيجة الربط بين المعايير وبين الإعتبارات البيئية يقول الشيرازي، أن عملية بناء المعايير تعتبر عملية مستمرة، وأشار إلى أن هناك من يرى أنه لا يمكن التوصل إلى معايير دولية مطلقة التطبيق في كافة النظم الإجتماعية والسياسية، ونظرا لحساسية هذا النقاش في مجال المحاسبة، فقد أثار بلقاوي هذه النقطة بالذات وقدم طرحا توافقيا للمسألة حيث يرى إبتداءا أن الهدف الضمني للتوحيد هوحماية المستخدم للمعلومة من خلال تقديم (عرض) معلومات ذات مدلول أومعنى لهذا المستخدم، إلا أن مفهوم التوحيد قد لا يتفق مع القابلية للمقارنة في ظل الإختلافات المحاسبية الحاصلة، حيث أن التوحيد من ناحية يعتبر هدف غير عملي على نحو لا يمكن إنكاره، ومن ناحية أخرى فإن المرونة الناتجة عن الإختلافات تؤدي بشكل واضح إلى الإرباك وعدم الثقة من طرف المستخدم للمعلومة المالية، وبالتالي هناك حاجة إلى نقطة مفاضلة أوموازنة تؤدي إلى تشجيع التوحيد من خلال تقليص التنوع في الممارسات المحاسبية، وفي نفس الوقت السماح بإعتراف مناسب وسليم لظروف سوقية وإقتصادية خاصة بمؤسسة معينة وقطاع معين، من خلال ربط ظروف إقتصادية معينة بطرق وإجراءات محاسبية ذات علاقة بالظروف، وننوه هنا إلى أن هذا الموقف أوالحل الوسط لا يتأتى من فراغ بل يتطلب توفر آليات تتمثل في توفر تعريف عملي ميداني لمفهوم الفروق المتعلقة بظروف الحال من جهة وإلى توفر أدلة استرشادية لربط الفروق المتعلقة بظروف الحال بمختلف الطرق والإجراءات المحاسبية من جهة أخرى.[130]

وبالتالي فيجب عدم الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين التوحيد، كما يجب ألا يسمح للُّبس الذي طرأ على عنصر القابلية للمقارنة بأن يكون عائقا للأخذ بمعايير محاسبية متطورة، لإنه من غير المناسب أن تستمر المؤسسة في استخدام سياسة محاسبية معينة على عملية أوحدث إذا ما كانت تلك السياسة لا تتفق مع خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات أو الوثوق فيها، كما أنه من غير المناسب أيضا عدم تغيير السياسات المحاسبية المتبعة إذا كانت هناك سياسات محاسبية أخرى بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية في التعبير عن العمليات أوالأحداث المالية، وفي ظل الفكرة التي قدمها الشيرازي والمشار إليها أعلاه، وبعد طرح مسترسل من قبل الكاتب لهذه الجزئية خلص الشيرازي أن هناك مفهومين للتوحيد المحاسبي هما [131]:

[130] بلقاوي أحمد رياحي ،**النظرية المحاسبية**،مرجع سابق،ص:350.

[131] نفس المرجع،ص:146.

أ- **توحيد مطلق**: وهومفهوم لا يأخذ في الإعتبار إختلاف الظروف والأوضاع المحيطة عند توصيف المعالجة المحاسبية المقررة بصورة مطلقة وبغض النظر عن أي إختلافات، حتى لوكانت جوهرية في ظروف الحال.

ب- **توحيد مقيد**: وهومفهوم يأخذ في الإعتبار إختلاف الظروف والأوضاع المحيطة عند توصيف المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها، أي ان المعالجات المحاسبية تختلف مع أي إختلاف جوهري في الظروف والأوضاع المحيطة.

يشير التوحيد المحاسبي بصفة عامة على أنه فرض لأسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة الإقتصادية، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والإصلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم والموازنات لخدمة هدف معين[132]، وبالتالي فالتوحيد المحاسبي يعد وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها، وعليه فالتوحيد المحاسبي يُعد مطلبا أساسيا لضمان مواءمة المحاسبة ومسايرة الممارسة المحاسبية للتغييرات والتحولات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، بهدف ضمان تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي خدمة لوظيفة الإفصاح التي تُعنى بها المحاسبة، للإجابة على الطلبات من المعلومات من مختلف الأطراف المستعملة باختلاف طبيعتهم وأهميتهم[133]، وضمن هذا السياق ظهرت العديد من الدراسات البحوث التي ترى بأن من الضروري على الدول العربية العمل على إصدار معايير محاسبية خاصة بها بدلا من الإتجاه المباشر إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي لا تعد متناغمة مع العوامل البيئية التي تتميز بها الدول العربية[134].

الفرع الثاني: تمايز مفهوم التوحيد على المستوى الدولي والمحلي

يمكن أن نلمس تمايزا بين مفهوم التوحيد على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي على النحو التالي:

أولا – التوحيد على المستوى المحلي: يُشار إلى التوحيد على المستوى المحلي بأنه نظام محاسبي موحد وتتمثل أهدافه في توفير البيانات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل من مستوى الوحدة الإقتصادية

[132] أمين السيد أحمد لطفي ،**المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسية**،مرجع سابق،ص:372.

[133] بن بلغيت مداني ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**،مرجع سابق،ص:61.

[134] برنس ميخائيل غطاس، **دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات،المؤتمر الدولي حول: الإقتصادية العالميمة في عالم سريع التغير،كلية العلوم الإدارية جامعة الكويت،16 -17 ديسمبر،2008.

والمستوى القومي، وربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات القومية بالإضافة إلى تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

ثانيا- التوحيد على المستوى الدولي: يلاحظ على المستوى الدولي وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما، ويتضح ذلك من خلال إدراك مدى تأثيرات أنظمة المحاسبة لأحد الدول على الدولة الأخرى، حيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعات، حيث تتأثر كل مجموعة بنظام معين كما مر معنا في تصنيف الأنظمة المحاسبية[135]

الفرع الثالث :أهم الدراسات التفسيرية والكمية للتوحيد المحاسبي

حضي موضوع التوحيد المحاسبي باهتمام الباحثين والمختصين في علم المحاسبة فتعددت الدراسات وتباينة أشكالها فمنها من تهتم بالتفسير -تتوفر فيها خاصية التفسير بشكل كبير-، ومنها ذات الشكل الكمي والتي تميزت بإستخدام مؤشرات تركيز بغرض الوصول إلى مستوى كمي لقياس درجة التوحيد للنظم المحاسبية السائدة في الدول المختلفة، وذلك منذ أن قام (Van der tas ;1988) باقتراح المؤشر (I) من أجل قياس مستوى التوحيد المحاسبي[136].

أولا- دراسات تتعلق بتفسير التوحيد المحاسبي: تعتبر الدراسات حول التوحيد المحاسبي عنصرا هاما من عناصر البحث العلمي في المحاسبة في العقود الثلاثة الماضية، وفي هذا المضمار سنتطرق إلى أهم الدراسات ذات الطبيعة التطبيقية خاصة تلك الدراسات التي تتوفر فيها خاصية التفسير بشكل كبير، ويعتبر الهدف الأساسي لمثل هذه الدراسات هو توضيح ما إذا كان هناك توحيد في النظم المحاسبية أم لا؟ وما هي درجة ذلك التوحيد إن وجد؟وسنستعرض من خلال الجدول التالي أهم الدراسات التي تدور حول التوحيد المحاسبي[137] :

---

[135] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسية**،مرجع سابق،ص:372،273.

[136] لمزيد من التفصيل حول هذا المؤشر وغيره من المؤشرات التي تم اعتماداها في إعداد الدراسات الخاصة بقياس مستوى التوحيد المحاسبي،أنظر في ذلك: عصام محمد البحيصي، **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية**، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول،ص:200، يناير2006

[137] لمزيد من التفصيل أنظر :عصام محمد البحيصي، **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية**، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ، يناير2006 ،ص:200.

الجدول رقم(3) : أهم الدراسات التي اهتمت بتفسير التوحيد المحاسبي

أهم النتائج	المنهجية	النطاق	السنة	المؤلف
زيادة توحيد المعاييرالمحاسبية وأهمية الولاياتالمتحدة.	استخدام بياناتPW ومعايير المحاسبة الدولية وإجراء تحليل ANOVA .	عالمي	1981	Nair / Frank
أهمية ضعيفة لمعاييرالمحاسبة الدولية.	دراسة التقارير المالية لكل دولة ودراسة معايير المحاسبة الدولية	عالمي	1982	Evans / Taylor
معايير المحاسبة الدولية لم تؤثر في عملية تغيير معايير المحاسبة القائمة ولا في تحديد معايير جديدة.	استخدم بياناتw p والمعايير الدولية، تحليل التنظيم المحاسبي للدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية.	عالمي	1984	Mckinnon/ Janell
على الرغم من تحقيق درجة توحيد معينة، لا زالت هناك اختلافات كثيرة بين النظم التي تم دراستها.	دراسة نظم المحاسبة الأساسية، ودراسة معايير المحاسبة الدولية مع جراء اختبار (Wallis Kruskal)واختبار (MannWhitney)	أوربا	1985	Doupnik/Taylor
قبول ضعيف لمعاييرالمحاسبة الدولية.	دراسة عينة من الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية في أمريكا وبريطانيا ودراسة معايير المحاسبة الدولية	عالمي	1987	Nobes

المصدر : عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير2006 ، ص:200.

ثانيا – دراسات تتعلق بقياس مستوى التوحيد المحاسبي بشكل كمي: ظهرت العديد من الدراسات التي تحاول تحديد مستوى التوحيد المحاسبي المحقق، حيث تم تركيز مجهودات أكبر في تنفيذ أعمال دقيقة تهدف إلى تحقيق هدف مزدوج، أولها التحقق من صلاحية التصنيف المعتمد من وجهة نظر الاقتصاد الكلي، وثانيها تقديم مقترحات جديدة للتصنيف وسنحاول من خلال الجدول التالي أن نعرض أهم الدراسات التي تدور حول قياس مستوى التوحيد المحاسبي بشكل كمي وكانت الفكرة الأساسية في هذه الدراسة تنصب حول أن القدرة على المقارنة تزداد عندما تختار الشركات نفس الطريقة المحاسبية أوعندما يكون الاختيار محصورا في عدد غير محدود من الطرق.

الجدول رقم(4) أهم الدراسات تدور حول قياس مستوى التوحيد المحاسبي بشكل كمي

أهم النتائج	المنهجية	النطاق	السنة	المؤلف
التوحيد يمر بفترات مختلفة يزداد في بعضها وينقص في البعض الآخر.	مؤشر (ا) لقياس التوحيد في تطبيقات الضرائب وتقييم الأراضي والمباني .	عالمي	1988	**Tas Van der**
دراسة نظرية بعيدة عن العملية.	مربع كاي ومؤشرات تركيز	عالمي	1990	**Tay / Parker**
هناك فروق واضحة بين الدول فيما يتعلق بالتطبيقات التي تم تحليلها.	**مؤشر (I) معدل**	أوربا	1992	**Emenyonu/ Gary**
هناك تطور بسيط نحوالتوحيد.	**مؤشر (C)** حول الأثر الضريبي.	**أوروبا**	1992	**Van der Tas**
المعلومات غير قابلة للمقارنة على الرغم من أن هناك بعض التطور باتجاه التوحيد.	مؤشر تركيز للتطبيقات المحاسبية ومؤشر توحيد.	**أوروبا**	**1995**	**Garcia Benau**
درجة من التوحيد تعتبر أعلى بعض المناطق عن باقي المناطقز	تحليل مربع كاي.	**أوروبا**	**1995**	**Herrmann/ Thomas**
تطور ضعيف نحوالتوحيد خلال فترة التحليل.	تدرج بعض النماذج اللوغارتمية الخطية.	**أوروبا**	**1996**	**Archer *et al*.**
التطور نحوالتوحيد ضعيف جدًا.	مشابه لدراستهم في العام **1992**	**عالمي**	**1996**	**Emenyonu Gray/**

المصدر : عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير2006 ، ص:202.

الفرع الرابع أهداف التوحيد الدولي ومعوقاته

أولا- أهداف التوحيد الدولي: إن اهداف التوحيد الدولي هي[138]:

1- توحيد السياق المحاسبي الذي يُمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

2- توحيد المنتج المحاسبي و المتمثل أساسافي القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، كما أن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هوالداعي لتوحيد

[138] بن بلغيث مداني ، **إشكالية التوحيد المحاسبي" تجربة الجزائر"**،مرجع سابق،ص:54.

هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على أكبر قدر من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب، .

الفرع الخامس مستويات التوحيد: تتم عملية التوحيد المحاسبي على المستويات التالية:

أولا -على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم الإسترشاد بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها، ويشمل التوحيد على هذا المستوى على كل من التالي[139]:

- توحيد التعريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة والخصوم ومجموعاتها المختلفة، والإيرادات ومكوناتها والمصروفات ومكوناتها، والدخل والهدف من قياسه ومفهومه.
- توحيد أسس ومبادئ التقويم المتعلقةبعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإدرادات والمصروفات.
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

وللإشارة فإنه لا يترتب على توحيد الأسس والمبادئ في واقع الأمر أية مشاكل حيث أن الأسس والمبادئ المحاسبية التقليدية مقبولة من الجميع، وكل مافي الأمر أن التوحيد سيؤدي على القضاء على التناقضاة القائمة بين هذه الأسس والمبادئ والتنسيق بينها، كما قد يؤدي على البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الإقتصادية والإجتماعية المعاصرة، وبالتالي فإن مقومات التوحيد على أساس المبادئ لا تستدعي تشابه النشاط أونمطية المعملات، وكل ما يتطلبة الأمر هم وضوح أهداف المحاسبة والإتفاق على أوضح المفاهيم وأفضل الأسس والمبادئ لتحقيقها.

ثانيا- على مستوى القواعد: ويشمل توحيد على هذا المستوى إضافة إلى التوحيد على مستوى المبادئ، توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وبالتالي فهذا الأخير يعتبر أكثر شمولا من الأول، ويتطلب توحيد القواعد إضافة إلى ما يتطلبه توحيد المبادئ العملية ما يلي[140]:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، أوالتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة ؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات الأفضل، تماشيا مع متطلبات المبادئ الموضوعية ؛
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

[139] مرعي عبد الحي ، الصبان سمير ،**التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**،مرجع سابق،ص:323-324.

[140] بن بلغيث مدني ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص:66،67.

وللإشارة فإن مقومات التوحيد على مستوى القواعد تتوافر تماما على مستوى الصناعة وذلك لتشابه النشاط، كما يمكن توفيرها بنسبة كبيرة على مستوى القطاع.

ثالثا – على مستوى النظم: يشتمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها كما يمتد التوحيد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، وربما قد يمتد إلى طريقة طريقة تصميم وتنظيم المجموعات الدفترية ذاتها، كما قد يشمل التوحيد على هذا المستوى إمكانية توحيد نظم التكاليف، والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

الفرع السادس: فوائد التوحيد

يترتب على التوحيد بصفة عامة الفوائد التالية[141]:

- زيادة دلالات البيانات المحاسبية؛وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الإعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبية؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسسات الإقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض إتخاذ القرارات؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق مع الإحتياجات والمفاهيم الإقتصادية، فتعدد الأسس والطرائق المحاسبية يستدعي تعدد طرق ووسائل التعديل بما يصعب من إمكانية إجرائه
- إذا ما تم الإتفاق على أسس ومبادئ وقواعد محاسبية موحدة فإن ذلك سيكون له أثر كبير في توجيه البحث المحاسبي إلى تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية، بدلا من تركيزه حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموجودة؛
- توفير إمكانية (التجميع المرحلي)* للبيانات المحاسبية، بما يخدم إحتياجات المستويات الإقتصادية إلى البيانات.

[141] مرعي عبد الحي ، الصبان سمير ،**التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**،مرجع سابق،ص326.

* نقصد بالتجميع المرحلي الوصول إلى بيانات تجميعية على مستويات معينة،فمثلا إذا ما تم التوحيد فإنه يمكن الوصول إلى بيانات تجميعية خاصة بصناعة معينة عن طريق تجميع البيانات الخاصة بالوحدات المكونة لها،كما يمكن من ناحية أخرى الوصول إلى بيانات خاصة بالقطاع الصناعي ككل من خلال تجميع البيانات الخاصة بالصناعات المكونة له،وقس على ذلك على مستوى الصناعة ككل،ثم...

الفرع السابع :نقائص عملية التوحيد المحاسبي وزيادة الحاجة إلى نموذج محاسبي دولي

أولا – نقائص عملية التوحيد المحاسبي: لقد شاب عملية التوحيد المحاسبي بعض النقائص وتبلورت إنتقادات جوهرية نذكر منها[142]:

- أن المقومات الأساسية من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الإقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الإقتصادية المختلفة؛
- أن القواعد والمبادئ المحاسبية لا بد وأن يتم تطبيقها في ظل توافر ظروف معينة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى وأن تعدد البدائل المحاسبية، ماهو في واقع الأمر إلى محاولة للوفاء باحتياجات كل منشأة في ظل الظروف التي تحيط بها.

ثانيا– تزايد الحاجة إلى نموذج دولي للتوحيد المحاسبي:أدى الإنتشار الواسع والسريع لاستخدام القوائم المالية، كوسيلة أساسية لتقديم وتوزيع المعلومات المالية حول المؤسسات الإقتصادية بالمستخدمين المختلفين (وخاصة المستثمرين) على الإهتمام والحرص الكبيرين على ضرورة وجود أسس قياس واحدة ثابتة توحد الممارسة العملية، وقد أخذت الجمعيات المحاسبية المهنية على عاتقها هذه المسؤولية؛ وكان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) الدور البارز في التصدي لهذه المسألة، حيث تسنى له بعد محاولات عدة، جمع وحصر جملةٍ من المبادئ في المحاسبية عرِفت بالمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا(GAAP)، وقد تبنَّت بورصة الأوراق المالية نيويورك هذه المبادئ، وألزمت الشركات المسجلة فيها بضرورة استخدامها عند إعداد قوائمها ثم توسعت محاولات توحيد الممارسة المحاسبية بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية وبدء عمليات تعمير ما دمرته الحرب؛ فبدأت حركة تصدير الأموال للمساهمة في مشروعات البناء وازدهرت التجارة الخارجية، وظهرت الشركات المتعددة الجنسيات هذه المستجدات خلقت الحاجة لدى ذوي المصالح إلى مقارنة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي[143]، الأمر الذي استوجب توحيد أسس القياس المحاسبي ضمن الإطار الدولي، وكانت سنة 1973 الحدث التاريخي لتتويج المجهودات العديدة الرامية لإرساء أساس للتوحيد المحاسبي، بتأسيس هيئة المعايير المحاسبية (IASC)باعتبارها هيئة دولية مستقلة مُشَكَّلَةً من ممثلي المهنة المحاسبية في العديد من الدول، وظهرت من خلالها المعايير المحاسبية الدولية(IAS) بهدف ضمان توافق وانسجام دولي في إجراءات المعالجة المحاسبية ومنتجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية الختامية بما يضمن القراءة الموحدة لهذه القوائم.

---

[142] شعيب شنوف ،"**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**"،مرجع سابق،ص:227.

[143] المصري تيسير ،**توحيد المعرفة المحاسبية**،مرجع سابق،ص:14.

الفرع الثامن :قراءة في مسألة إحترام القوميات بين التوافق المحاسبي و التوحيد المحاسبي

إن عملية التوحيد المحاسبي هي مرحلة متطورة عن التوافق المحاسبي، إلا أن هذا الأخير له أفضلية على التوحيد المحاسبي في مسألة إحترام القوميات، حيث يعد التوافق المحاسبي أكثر موضوعية وواقعية من التوحيد التام للمعايير بإعتبار أنه يعترف بمسألة القومية ولا يهملها، بل ويعمل على مسايرتها في إطار تحقيق شكل من التقارب، فكل دولة لها قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى القومي في حماية مواردها القومية والرقابة عليها،وهذا ما يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة،وهوما يؤثر على النظام المحاسبي، والتوافق المحاسبي يعني الإعتراف بالإختلافات النظرية الفطرية القومية،ومحاولة تسويتها مع أهداف الدولة الأخرى كخطوة أولى،أما الخطوة الثانية،فتكون بتصحيح أوحذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق[144] وبالتالي فعملية التوافق تعتبر أكثر مرونة في التعامل مع مسألة القوميات(Nationalization)،،على خلاف التوحيد المحاسبي الذي يسعى إلى فرض معايير محاسبية بشكل لا يراعي فيه مسألة القومية، ويمكن أن نناقش مسألة مهمة في هذا السياق تتعلق بتحيز المعايير المحاسبية الدولية،وعدم مراعاتها للخصوصيات البيئية للدول وبالأخص النامية منها،حيث نلاحظ على المعايير المحاسبية الدولية،أنها تظهر متحيزة للممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا،ويقول (Briston) في هذا الصدد أن "هناك محاولة لجعل الأنظمة المحاسبية في أمريكا وبريطانيا الأكثر ملاءمة وتداخلا في العالم، وأن المحاسبين الأمريكيين والبريطانيين يعملون،بشكل تدريجي على فرض هذا النظام المهجور(Outmoded) على دول العالم وبالأخص النامية منها"[145]، وبالتالي فإن تطبيق هذه المعايير في الدول النامية، على غرار الجزائر،من قد يؤدي إلى أهمال عنصر الإحتياجات البيئية المحلية، ويكون غير ملائم للبيئة المطبق بها، وبهذا تجد تلك الدول النامية نفسها أمام خيار محتم، حتى وإن كان لا يتناسب وبيئتها،وكذلك فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول المتقدمة بالإضافة إلى ترتبه على نفس الأثر السابق من إهمال خصوصية البيئة والقومية، فإن الأثر هنا سيأخذ بعد آخر نظرا لان هذه الدول المتقدمة معروفة بعراقة مهنة المحاسبة بها، وبالتالي فهي تحترم مهنة المحاسبة العاملة في حدودها،ولن يكون من السهل* عليها أن تتبنى معايير جديدة وتغير المعايير المحاسبية المحلية التي كلفتها الجهد والوقت الكبيرين، كما تعتبر معاييرها المحلية الأنسب لها نظرا لأنها جاءت في الأصل كتجاوب مع المتطلبات البيئية الخاصة، هذا طبعا ما يمليه المنطق السليم،إلا أن

---

[144] محمد مبروك أبوزيد،**المحاسبة الدولية وانعكساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص:230.

[145] Briston, RJ . ,the evolution of accounting in developing counpries,internatonal journal of Accounting , N°.14, Fall,1978.

* وربما لا تتقبل بعض الدول بتاتا فكرة تبني المعايير المحاسبية الدولية، أوأي ممارسات محاسبية مفروضة من الخارج وتعتبرها تعدي على سيادتها،مثل روسيا

السؤال الذي يطرح نفسه هنا،لماذا إتجهت الكثير من الدول المتقدمة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في الوقت الراهن؟، والجواب المناسب ضمن هذا السياق هو أن قبول هذه الدول بتغيير سياساتها المحاسبية بإتجاه المعايير المحاسبية الدولية ،إنما يرجع في رأي الباحث إلى ثلاث أسباب رئيسية، السبب الأول يتمثل في الرهانات الكبيرة التي أصبحت تعرفها عملية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية، السبب الثاني يتمثل في كون الإتجاه العام للمعايير المحاسبية الدولية يخدم الرأسمالية التي تعتبر النظام السائد في جميع الدول التي تبنت المعايير،والسبب الثالث هو الهيمنة والحضور القوي على المستويات الإقتصادية والسياسية والعسكرية للولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وما أفرزه من تأثير على قرارات الدول، وبالتالي أصبح الرهان الحاصل هو رهان مصالح أكثر منه رهان على الطابع العلمي للمحاسبة وملائمتها في ظل تعدد الخصوصيات البيئية، وهنا ننوه بسلبية التوحيد المحاسبي بتجاوزه حاجز القومية في العديد من البلدان،عن طريق تبني المبدأ الذي، يصطلح عليه الباحث بـ "مبدأ القومية الدولية" *

* نشير من خلال هذا المصطلح إلى أن الولايات المتحدة الأمريكة وبريطانيا،استطاعتا أن تتجاوزا القومية في العديد من بلدان العالم عن طريق فكرة التوحيد المحاسبي،إلا أن هذا التوحيد المحاسبي الدولي،ما هوإلا وترجمة للمحاسبة القومية السائدة في كل من الدولتين لا غير،بمعنى أنه ليس المنطقي أن نعبر عن التوحيد المحاسبي بأنه تجاوز للغة المحاسبة القومية على مستوى كل دولة،عن طريق إبتكار لغة محاسبية عالمية غير متحيزة،هذا الطرح صحيح ظاهرا ولكنه غير صحيح ضمنا،حيث أن المناقشة الموضعية للمسألة تشير إلى أن هناك صراع للقوميات عبر العالم،وقد مس هذا الصراع جميع المجالات والميادين وجل حقول المعرفة بما فيها المحاسبة،حيث أن هذه الأخيرة تعتبر اليوم موجهة دويا من قبل الدول الرأسمالية التي عملت ولا زالت تعمل على تسييس المحاسبة من قبل اللوبيات وجماعات الضغط،وتوجيهها في ظل إيديولوجيات خاصة ولخدمة لأهداف معينة،هذا الإهتمام في توجيه المحاسبة واستعمالها وتسخير الجهود الدولية للعمل على إضفاء الشرعية عليه،إنما هم دليل واضح على أهمية المحاسبة في إقتصاديات العالم،وهذا ما يؤكد المقولة المعروفة أن الأرقم المحاسبية تاثر على السلوك الإقتصادي.

المبحث الثاني :المعايير المحاسبية الدولية ومسار التنميط في الجزائر

إن احتياجات عصر العولمة (عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال) انعكس بدوره على المحاسبة، وكان سببا في نشوء المعايير المحاسبية الدولية ،ومع الإنتشار الواسع الذي عرفته المعايير المحاسبية الدولية وتوسع دائرة الإستجابة لها من قبل الدول الكبرى و التكلات الإقتصادية الضخمة،كان لا بد للجزائر من مواكبة الأحداث المحيطة بها مما علميا ،و الإستفادة من هذه الثورة المحاسبية ، مما جعها تعمل على إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني 1975، الذي لم يعد يتماشى مع التحولات (الداخلية والخارجية)، حيث أصبح من الضروري توفير أسس و قواعد و مفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالدولة الجزائرية إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي **SCF** مطلع سنة 2010، والذي يعد خطوة إيجابية في تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة العالمية.

سنتطرق خلال اذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و الهيئة المسؤولة عن إصدارها

المطلب الثاني :المخطط المحاسبي الوطني PCN و الإصلاحات التي طرأت عليه

المطلب الثالث: التوجه نحو تطبيق نظام محاسبي مالي SCFو التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني PCN

المطلب الرابع: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و الهيئة المسؤولة عن إصدارها

سنتطرق ضمن هذا المطلب إلى العناصر التالية :

الفرع الأول : لمحة عن المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

أولا – مفهوم المعيار المحاسبي : إن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة،التي يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع[146] ، وتمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أوبنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية، فالمعايير ليست لمجرد الإسترشاد العام وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين [147]، وبالتالي والمعيار المحاسبي هوبيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أومهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أونوع من العمليات أوالأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أوالعرض أوالتصرف أوالتوصيل المناسب[148].

ثانيا– مفهوم المعايير المحاسبية الدولية : إن المعايير المحاسبية الدولية جاءت كنتيجة للجهود المبذولة التي تقوم بها هيئات عديدة اختصت في وضع معايير محاسبية تلقى قبولا عاما من بينها لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC والتي كانت تختص بوضع المعايير المحاسبية الدولية IAS، قبل أن تصبح هذه المهمة على عاتق مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB وأصبحت المعايير التي تصدرها تحمل اسم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

ثالثا– نشأة المعايير المحاسبية الدولية :لقد بدأ المحاسبون منذ زمن بعيد في التفكير في المعايير المحاسبية الدولية التي يمكن أن تطبقها الشركات في تعاملاتها مع مؤسسات أخرى في دول أخرى ، والفكرة نشأت كأمر طبيعي تلقائي إنطلاقا من حاجات مستعملي المعلومات المحاسبية و بالأخص المستثمرين، في معرفة حقيقة التقارير المالية عن مؤسسة أجنبية لها معملات في وطنه وفي خارجه، وفي التحقق من القواعد المحاسبيةالتي اعتمدت عليها تلك التقارير.

بدأ التفكير في إعداد معايير تطبق على المستوى الدولي منذ عام 1904م،عندما انعقد المؤتمر الأول للمحاسبين في مدينة سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف دول العالم [149].

---

[146] محمد المبروك ابو زيد، مرجع سابق، ص:61.

[147] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص:122.

[148] حواس صلاح ،مرجع سابق، ص:58.

[149] خالد راغب الخطيب،**التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات،في ضوء معايير التدقيق الدولية**،مرجع سابق ،ص:186.

رابعا- الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية :هناك عوامل عديدة بلورة الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية نذكر منها ما يلي [150]:

1- **المقارنة :**يعتمد صنع القرارات على المفاضلة بين البدائل التي تقتضي وجود معلومات معدة بموجب أسس موحدة، وإذا كان هدف المحاسبة الرئيس تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرار فإن المعايير تسهل هذه المقارنة بتوحيد أسس إعداد تلك المعلومات.

2- **كلفة معالجة المعلومات:** فعندما تعد هذه المعلومات وفقا لطرائق محاسبية متنوعة يضطر متخذ القرار إلى إتباع طريقة لتوحيد أسس إعدادها،مما يحمل كلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات معدة على أسس موحدة.

3- **إنسيابية الإستثمار بين البلدان:** المستثمرين بحاجة إلى إجراء مقارنة بين النشاطات التي يمكنهم الإستثمارفيها في مختلف البلدان،وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

الفرع الثاني :لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

قبل نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كان هناك عضوان بارزان في وضع المعايير المحاسبية، هما مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB، ومجلس معايير المحاسبة البريطاني[151] إلا أن الفضل في تطور المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي يرجع إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي اختصت بوضع هذه المعايير المحاسبية الدولية، قبل أن تتحول هذه المهمة بعد ذلك إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأصبحت المعايير التي يصدرها تحمل اسم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

أولا - الفكرة المبدئية لظهور اللجنة : بدأت الفكرة النور إنطلاقا من سنة 1972م، تاريخ إنعقاد المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 بمدينة سيدني الأسترالية، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون « Sir Henry Benson »-الذي كان قد طُلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين-، إنشاء هيئة دولية تكون مسئولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية،[152]،واتُخذت خلال هذا المؤتمر خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمتين يمكن ان تكون لديهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية، والإختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها الدول التعددة، وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (ICAEW،AICPA،CICA) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS)،تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية بشكل يتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات المحاسبية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان

[150] خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات**،في ضوء معايير التدقيق الدولية،الطبعة الأولى ،دار البداية،عمان،2009،ص:187.

[151] Bernard Raffourier, **les normes comptables internationales**, 3eme édition, economica, France,2006.

[152] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**،الدار الجامعية ،الإسكندرية،مصر،2006،ص:20.

والمكسيك وهولندا لحضور اجتماع لندن في مارس 1973، وبالفعل فقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) عام 1973 والإتحاد الدولي للمحاسبين* (IFAC)، وقد خلف ذلك الإتحاد لجنة كانت تسمى لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة (ICCAP)[153] ،وبالتالي تبلورت فكرة المعايير المحاسبية الدولية حقيقةً خلال هذا المؤتمر، بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) عام 1973،بقيادة هيئات محاسبية مهنية، في تسع دول هي: أستراليا،كندا فرنسا،ألمانيا اليابان،المكسيك،هولندا إنجلترا،غيرلندا،الولايات المتحدة،والجدير بالذكر هنا هو أن هذه الدول ليس أعضاء في (IASC) ولكن الهيئات المحاسبية داخل هذه الدول هي التي تتمتع بالعضوية داخل هذه اللجنة[154].

ثانيا- تأسيس اللجنة : تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وكان معتقد أن معايير المحاسبة الدولية ستكون قادرة على كسب القبول العالمي والإسهام في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي و تحقيق قابلية مقارنة بدرجة كبيرة[155]؛

بلغ عدد أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية ثماني عشر ومائة هيئة محاسبية من سبعة وثمانين بلدا،يمثلون مايربو على مليون محاسب يعملون في مختلف القطاعات الصناعية والتجارية والتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة،والوحدات الحكومية[156]،وكان الهدف الأساسي من وراء إنشاء هذه اللجنة هوهوإعداد معايير محاسبة دولية تطبقها المنشت المختلفة في دول العالم .

من أهم ما ميز لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في بداية عملها هواستقلاليتها حيث تعد مستقلة في عملها تماما ولا تتبع أي كيان مهني أوكيان من سلطته وضع معايير المحاسبة،كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أي تعليمات أو أوامر [157]، وكانت IASC تتلقى تمويلها بفضل أعضائها الذين يوفرون نصف التمويل اللازم، أما النصف الآخر يوفره IFAC وبعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى وبعض الشركات المتعددة الجنسية، بالإضافة إلى إيرادات بيع منشورات اللجنة[158]، وكان الهدف من وراء إنشاء هذه اللجنة هو[159]:

- إقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك العمل على تشجيع الدول على مراعاتها وقبولها لهذه المعايير عالميا؛

---

* يتوفر الإتحاد على مجلس يتكون من ذات الكيانات المحاسبية التي يتكون منها مجلس لجنة امعايير المحاسبية الدولية(**IASC**)،تتمثل مهمته في إعداد إرشادات دولية فنية و أخلاقية و تعليمية لمهنة المحاسبة ،وتنمية مهنة المحاسبة في العالم .

[153] أمين السيد أحمد لطفي،**المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسية**،مرجع سابق،ص:432.

[154] محمد المبروك أبوزيد،**المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص،40.

[155] . حسين القاضي، مأمون حمدان – **المحاسبة الدولية ومعاييرها** – دار الثقافة ، عمان، ط1،2008،ص:106.

[156] خالد راغب الخطيب،**التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات،في ضوء معايير التدقيق الدولية**،مرجع سابق ،ص:187.

[157] أمين السيد أحمد لطفي،**المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسية**،مرجع سابق،ص:433.

[158] Bernard Raffournier et autres, **coptabilité intrnationale**, Vuibert, Paris, France, 1997, P : 33 .

[159] محمد المبروك أبوزيد،**المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق ،ص:41.

- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعض القوائم المالية.

وللإشارة فإنه في الوقت الحالي هناك أكثر من 101 منظمة محاسبية (من أكثر من 77 دولة) تكوّن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، كل عضو يتعهد باستخدام أفضل المحاولات في التأكد من أنه سيتم تبني واتباع المعايير المحاسبية الدولية بدولته.

ثالثا- هيكل لجنة المعايير المحاسبية الدولية : تشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية[160]:

- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية
- المجموعة الاستشارية
- المجلس الاستشاري
- اللجنة الدائمة للترجمة
- جماعة العمل الاستراتيجي

الفرع الثالث : مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

منذ أفريل 2001، أصبحت المعايير المحاسبية الدولية تعد من قبل مجلس للمعايير المحاسبية الدولية، بعدما كانت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (1973 – 2000)هي التي تقوم بذلك، قبل أن تخضع لإصلاح عميق في 24 ماي 2000، نتج عنه انتقال اللجنة إلى إصدار مجموعة من المعايير الدولية للمعلومات المالية(IFRS) بدلا من معايير المحاسبة الدولية(IAS) التي سبق وأن أصدرتها، والتي تبقى سارية المفعول، كما أدّى أيضا إلى تبني هياكل جديدة كما سيتم عرضه لاحقا.

أولا – مهام مجلس المعايير المحاسبية الدولية :يكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية :

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات ؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

ثانيا – هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية : استطاعت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تحقيق الكثير من الإنجازات رغم القيود التي يفرضها عليها هيكلها ، و ونظرا لعولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المضطرد لبيئة الأعمال، والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، قرر القائمون

[160] أمين السيد أحمد لطفي، منظور التوافق المحاسبي الدولي، مرجع سابق، ص:404،403.

على لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) أنه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكنو من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية؛

وقد نشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية في 6 فيفري2001 ، ويتكون من14عضوا:الرئيس ونائب الرئيس و 12 عضوا دائما يتم تسميتهم من قبل(les rustees) على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، وواحد من الأكاديميين[161]، ويمكن أن نشرح الهيكل الجديد المتبني على النحو التالي :

1- **مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC F)** :تتكون هذه المؤسسة من تسعة عشر 19 أمينًا تم تعيينهم أثناء النصف الثاني من عام 2000 بواسطة لجنة التعيين، ويشترط في تركيبة الأعضاء أن ينتمون لخلفيات مهنية متنوعة، تحت رئاسة السيد بول غولكر الرئيس السابق لمجلس إدارة الاحتياطي الفيدرالي الأمريكي، ولضمان وجود تمثيل دولي عريض يوجد: **06** أمناء من أمريكا الشمالية و06 من أوروبا و04 من آسيا و03 ثلاثة من أي منطقة شريطة إيجاد توازن جغرافي عام. ويكون تعيين الأمناء عادة لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط ويتمثل دورهم الأساسي في[162]:

- تعيين أعضاء كل من المجلس (IASB) و(IFRIC) و(SAC)؛
- جمع التبرعات (الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة)؛
- إجراء مراجعة سنوية لميزانية مؤسسة IASC وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية والمؤثرة على معايير المحاسبة، وتدعيم مؤسسة IASC وعملها وكذلك التطبيق الصارم لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (ومع ذلك فالأمناء مستبعدون من الانخراط في المسائل الفنية المتصلة بالمعايير المحاسبية)؛
- إرساء وتعديل إجراءات تشغيلية من أجل IASB وIFRIC وSAC؛
- الموافقة على التعديلات المدخلة على النظام الأساسي بعد إتباع اللازم ويشمل ذلك التشاور مع SAC ونشر مسودة لتعليق الجمهور عليها؛
- ممارسة كل سلطات مؤسسة IASC باستثناء تلك المحفوظة صراحة لـ IASB وIFRIC وSAC؛
- نشر تقرير سنوي حول أنشطة IASC بما في ذلك القوائم المالية المراجعة و أولويات السنة المقبلة.

2- **مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**: يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضوًا، 12 منهم بتفرغ تام، يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، ولتحقيق توازن بين المنظور والخبرة، يجب أن يتوافر لدى

[161] Catherine Maillet, Anne Le Manh: **NORMES COMPTAPLES** INTERNATIONALES IAS / IFRS, Edition 2006.p:14.

[162]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مرجع سابق، ص 37،38.

خمسة أعضاء في IASB على الأقل خلفية لمراجعين ممارسين، و03 على الأقل خلفية في إعداد القوائم المالية و03 ثلاثة على الأقل خلفية كمستخدمين للقوائم المالية، وواحد على الأقل خلفية أكاديمية[163].

ويجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية[164].

ويضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية[165]:

- المسؤولية الكاملة عن كل المسائل الفنية؛
- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات (Commentaires)؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق وصلاحيتها في محيط متنوع ومتباين.

3- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC): [166] يوفر SAC منتدى وملتقى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية وذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية المتنوع وذلك بهدف:

1- تقديم النصح لـ IASB حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال وأولويات عمل المجلس؛

2- إبلاغ IASB بوجهات نظر أعضاء SAC حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛

3- تقديم نصائح أخرى لـ IASB أو الأمناء.

ويجب أن يتم التشاور مع SAC من قبل IASB قبل صدور قرارات المجلس حول المشروعات الرئيسية وبوساطة الأمناء قبل إدخال أي تغييرات رئيسية في النظام الأساسي.

وفي يونيو 2001، أعلن أمناء مؤسسة IASC عن تعيين 49 عضوا بـ SAC، يُمثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد.

ومجلس SAC (الذي تكون اجتماعاته مفتوحة أمام الجمهور عادة) يجتمع 03 مرات سنويًا برئاسة رئيس IASB وقد اجتمع SAC للمرة الأولى مع IASB في يوليو 2001.

رابعا: لجنة تفسيرات التقارير المالية (IFRIC) [167].

استمر عمل SIC الذي تشكل في 1997 في ظل هيكل IASC السابق مدة 9 شهور تقريبا في ظل الهيكل الجديد، وفي اجتماعه المنعقد في 2001، ناقش SAC مع المجلس اقتراحات المجلس بتعديل الإجراءات التشغيلية

---

[163]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مرجع سابق، ص: 41.

[164]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي " بالتطبيق على حالة الجزائر"** ، مرجع سابق، ص: 130.

[165]- ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص: 123.

[166]- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، مرجع سابق، ص 42.

[167]- المرجع نفسه، ص: 43.

لـ SIC. وكان اقتراح IASB هوتغيير اسم اللجنة إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) وتوسيع نطاق اختصاصاتها لتتمكن اللجنة من التصدي لموضوعات تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة.

ونتج عن ذلك تشكيل SIC تحت اسم IFRIC في ديسمبر2001 وتعيين مدير الأنشطة الفنية بـ IASB رئيسا لها دون أن يكون له حق التصويت، وتضم لجنة IFRIC 12 عضوًا- يُعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد- لهم حق التصويت، وتشارك اللجنة الأوروبية لـ IOSCO في أعمال اللجنة كمراقبين، وتجتمع IFRIC كل شهرين تقريبا، وتتخذ كل القرارات الفنية في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة، وتتناول اللجنة موضوعات وقضايا ذات أهمية واسعة الإنتشار وتغطي التفسيرات كلا من:

- قضايا تقارير مالية مثارة حديثا ولم تبحثها معايير IFRS؛
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أومتعارضة أويحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المناسبة؛

ثالثا- آلية تعامل IASB مع المعايير التي كانت تصدرها IASC: لقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل2001 ، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار يتبنى مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASCالسابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديدIASB أيضا أن أمناء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن LASB بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بمعايير المحاسبة الدولية (**LAS**).ويفترض أن هذا التغير قد أُحدث من أجل التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطة LASB وتلك التي كان تصدرهاIASC ،حيث أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC منذ نشأتها سنة 1973 وإلى غاية 2001،41 معيار محاسبي تحت اسم IAS تبعتها لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية SIC باصدار 34 تفسيرا، وبعد تعديل فيفري 2001، تغير اسم المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، وأصبحت تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بدلا لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC ومنذ سنة 2001 إلى غاية 2014/09/01 تم إصدار 15 معايير من قبل المجلس وتبعتها لجنة تفسيرات معايير تقارير المالية الدولية بإصدار 21 تفسيرا ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الملحق رقم 2، وتمثلت آلية تعامل مجلس المعايير المحاسبية الدولية مع المعايير التي كانت تصدرها لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الأشكال التالية[168]:

[168] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مرجع سابق، ص: 34.

1- **تعديل المعايير:** حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، ويكون التعديل بعدة أشكال منها:

أ- إلغاء بعض البدائل المحاسبية: قد تؤدي الظروف الاقتصادية إلى إعادة النظر في بعض البدائل المحاسبية التي كان مسموح بها، مثل تعديل المعيار IAS2 الخاص بالمخزون، حيث تم إلغاء التقييم باستعمال أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO)، وكذلك تعديل المعيار IAS22 المتعلق باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال، قبل استبداله بالمعيار IFRS 3.

ب- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في المعيار المحاسبي 36 أين تم إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء الفحص من أسفل لأعلى والفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2- **دمج التفسيرات مع المعايير** :حيث يمكن دمج التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات IFRIC أولجنة التفسيرات التي قبلها SIC مع المعايير، مثل:

- دمج التفسير SIC18 المسمى الأساليب البديلة بالمعيار IAS1؛
- دمج التفسير SIC1 المسمى نماذج مختلفة لتكلفة المخزون بالمعيار IAS2؛
- دمج التفسيرات SIC6،SIC14 و SIC 23 بالمعيار IAS 16.

3- **دمج بعض المعايير ببعضها البعض** : يمكن دمج بعض المعايير المحاسبية ببعضها البعض لكونها تؤدي نفس الغرض مثل:

- دمج المعيار IAS3 الخاص بالقوائم المالية الموحدة في المعيارIAS27 الخاص بالقوائم المالية الموحدة والمنفردة، والمعيار IAS28 الخاص بالاستثمارات في الشركات الزميلة؛
- دمج المعيار IAS4 الخاص بمحاسبة الاهتلاك في المعيار IAS1 الخاص بعرض القوائم المالية؛
- دمج المعيار IAS9 الخاص بالمحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير في المعيار IAS38 الخاص بالأصول غير الملموسة.

4- **سحب بعض المعايير**:وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا كما حصل للمعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار.

رابعا - أحدث إنجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

خطى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومنذ تأسيسه إلى يومنا هذا خطوات مهمة نحوتجسيد هدفه الأساسي المتمثل في تزويد أسواق المال العالمية بالمعايير التي تضمن القراءة الموحدة للقوائم المالية الختامية، مما يساعد على مواكبة عالمية الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، ولعل أكثر الإنجازات التي شكلت نقلة حقيقية في تاريخ الهيئة هي

التطورات الأخيرة التي تشهدها منذ عقد من الزمن على غرار المبادرة الثنائية (IFRS-XBRL*) التي نجم عنها إدخال التكنولوجية الرقمية على المعايير[169]، في محاولة من المجلس المعايير المحاسبية الدولية لإستغلال لخصائص ومميزات XBRL وبالأخص في حالة ما إذا إستخدمت جميع الشركات نفس المعايير في إعدادها للقوائم والكشوفات المالية على نفس الأسس والقواعد والمبادئ،حيث أن هذا من شأنه أن يدعم فإن القابلية المقارنة للمعلومات بشكل كبير وعلى جميع المستويات[170] .

المطلب الثاني :المخطط المحاسبي الوطني و الإصلاحات التي طرأت عليه

سنتطرق ضمن هذا المطلب إلى العناصر التالية :

الفرع الأول : تقديم المخطط المحاسبي الوطني:

أولا – ظروف اعتماد المخطط المحاسبي الوطني :عوّض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975م المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957م بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير،وقد أوكلت مهمة إعداد المخطط الوطني للمحاسبة إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أنشئ بوجب التعليمة الصادرة بتاريخ 1971/12/29 والذي من همامه كذلك العمل على إعداد تقنين يخص وظيفة المحاسب والخبير المحاسب،وقد صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والقرار المتعلق بكيفية تطبيقية؛واعتُمد في إعداد المخطط المحاسبي الوطني على فحص ودراسة المخططات المحاسبية الأجنبية للإستفادة منها،وتتمث هذه الأخيرة في المخطط المحاسبي للمنظة الإفريقية الملغاشية (OCAM)،والمخطط المحاسبي الشيكسلوفاكي [171] .

ثانيا – الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

1 –الأمر رقم35 –75 :ينص الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، على إلزامية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وشركات الاقتصاد المختلطة والمؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها، كما يعالج هذا الأمر

---

* (XBRL) Extensive Business Reporting Language **تعتبرأحد أهم لغات البرمجة المستخدمة في العصر الحالي في المجال المحاسبي ،و التي بنيت قواعدها وفقا للغة** (XML) Extensive Markup Language **التي تعد من لغات المستوى المتقدم في البرمجة حيث تهدف تلك اللغة إلى إنشاء نظام معلومات محاسبي قياسي يعمل على تحويل و نقل المعلومات المحاسبية عبرشبكة الإنترنت إلى المستخدمين.**

[169] عواطف محسن، **التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية**: واقع وتحدي،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،ص،2.

[170] سلمان حسين عبد الله،**نحو إعتماد أقليمي عربي للغة في إعداد الكشوفات المالية الختامية للشركات –دراسة تطبيقية باستعمال معايير الإبلاغ المالي الدولية–** ،مجلة التقني ،المجلد الرابع و العشرون،العدد التاسع،2011،ص:3.

[171] A.Kaddouti,A.Mimeche,cours de comtabilité selon les normes ,IAS/IFRS et le SCF2007 ,Edition ENAG , Alger, 2009,p :47.

من جهة أخرى المخططات المحاسبية القطاعية التي سيتم إعدادها عن طريق تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاعات النشاط المختلفة[172] .

2- المرسوم الوزاري 23-06-75 المتعلق بكيفية التطبيق: إن موضوع هذا القرار هوتحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، وهويعالج النقاط التالية[173] :

-التنظيم والتسيير المحاسبي؛

-تقييم المخزونان والحقوق؛

القوائم المالية الختامية.

ثالثا :أهم نقائص المخطط المحاسبي الوطني

نظرا لأن مبدأ عمل المخطط لمحاسبي الوطني يقتصر على خدمة أغراض السياسة الإقتصادية المعتمدة في سنوات السبعينات المبنية على أساس ماكرو اقتصادي، فهو يركز على المؤشرات الكلية ويجعل المؤسسة بعيدة عن الأهداف التي أنشئت لأجلها، وبالتالي فالمخطط المحاسبي الوطني لا يراعي إطلاقا تطورات الواقع الإقتصادي (سواءا المحلي أوالدولي) ما يجعله قاصرا عن تقديم صورة صادقة عن واقع المؤسسة، ويدفع بشدة لإيجاد بديل يتوافق مع متطلبات المحيط الدولي الحالي،انطلاقات من كل هذا قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات على المخطط المحاسبي الوطني، وقد عانى المخطط المحاسبي الوطني جملة من النقائص مست الجانب النظري والجانب التقني نذكر منها مايلي :

1- **بالنسبة للجانب النظري:** عرف المخطط عدة سلبيات من حيث الإطار المفاهيمي والمصطلحات المستعملة، كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح، ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل :الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف، بالإضافة النقائص المتعلقة

2- **بالنسبة الجانب التقني:** عرف المخطط ضمن هذا المستى سلبيات عديدة تتعلق بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، قواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، بالإضافة إلى عدم ذكر بعض الحسابات الهامة مثل :رأس المال المسدد ورأس المال غير المسدد، علاوات تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم، القرض الايجاري وغيرها من حسابات ظهرت نتيجة التطور الاقتصادي؛

الفرع الثاني : عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية

[172] الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة ، المادتان 1و2

[173] المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، المادة الأولى.

الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

الفرع الثالث :الإضافات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني في إطار إصلاحه[174]

من أجل الأخذ بعين الاعتبار بعض العمليات الخاصة التي ظهرت نتيجة للتطورات الحاصلة في الميدانين الاقتصادي والقانوني، عرف المخطط المحاسبي الوطني الإضافات التالية:

أولا – المنشور رقم 047 / 89 / CE / DC/ F/ 185 والمؤرخ في 24 ماي1989 يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات

ثانيا – المنشور رقم: 046 /90 /D C/ F / 635 والمؤرخ في 11 مارس1990 يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة عن مساهمة العمال (المستخدمين) في أرباح المؤسسة.

ثالثا – التعليمة رقم001/95 والمؤرخة في 02 أكتوبر1995 ،وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة.

رابعا :التعليمة رقم DGC/ MF/ 158 والمؤرخة في 21 أفريل1997 وتتعلق هذه التعليمة بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة1996 .

خامسا :القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في09 / 10 / 1999. حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

الفرع الرابع: أهمية الإصلاح المحاسبي:يمكن حصر أهم أهداف الإصلاح المحاسبي في مايلي[175]:

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

---

[174] سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، رسالة ماجيستير في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة- ،-2013،ص:28-29.

[175] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائرIAS/IFRS** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص :295 ، 296

المطلب الثالث: التوجه نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي و التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى العناصر التالية :

الفرع الأول : مراحل التخلي على المخطط المحاسبي الوطني والإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

بغية تطوير المحاسبة الجزائرية وخصوصا في ظل توجه الجزائر نحو السوق الحر وعدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على مواكبة التطورات، ونظرا ايضا لأوجه القصور التي كانت تشوبه، عملت الجزائر على إنشاء نظام محاسبي مالي يتماشى مع النظام العالمي، وقررت الجهات المعنية وضع إجراء تعديلات على المخطط الوطني المحاسبي، لتنتهي هذه الإجراءات بتغيير هذا الأخير، ويمكن تلخيص مراحلة إصلاح المخطط المحاسبي على النحو التالي :

أولا – تأسيس لجنة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني: تكفل المجلس الوطني للمحاسبة* بمهمة إصلاح(تحديث وتغيير) المخطط المحاسبي الوطني ، حتى تتمكن المحاسبة الجزائرية من مسايرة التغيرات التي عرفها الاقتصاد المحلي و العالمي في تلك الحقبة، وعلى هذا الأساس تم تشكيل لجنة مختصة أوكلت لها مهام تشخيص المخطط الوطني للمحاسبة، إعداد مشروع مدونة حساب جديدة وبالتالي صياغة نظام محاسبي جديد.

ثانيا – استمارات تشخيص المخطط الوطني للمحاسبة: إنطلقت لجنة إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة في مشروع يهدف إلى تقييم المخطط المحاسبي الوطني وتشخيصه عن طريق إعداد استمارتين خاصتين بتقييم المخطط الوطني للمحاسبة، أرسلت الأولى لممارسي مهنة المحاسبة في جانفي 1999، والثانية في السنة الموالية.

1 – الإستمارة الأولى : تم ارسالها في جانفي 1999، وتم خلالها استقصاء المهنيين ومستعملي المعلومة المحاسبية،لمعرفة رأيهم حول مواضيع متعددة، ويتكون هذا الاستبيان من جزئين:[176]

أ– الجزء الأول : يتضمن معالجة المبادئ المحاسبية، المفاهيم،عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي، تسوية الحسابات، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون ومؤشرات التسيير.

ب– الجزء الثاني: يتعلق بالتقييم الحالي للمخطط المحاسبي الوطني أي تنظيم ومسك المحاسبة قواعد وسير الحسابات والتقييم.

2– الإستمارة الثانية : تجدر الإشارة هنا إلا ان توقيت ارسال الاستمارة الأولى لم يكن مناسبا ذلك لانه كان متزامنا مع انشغال ممارسي مهنة المحاسبة بأعمال نهاية الدورة المحاسبية، الأمر الذي انعكس سلبا على الإجابات المعاد إرسالها للمجلس الوطني للمحاسبة، مما اضطر هذا الأخير لإعادة إرسال استمارة ثانية لممارسي

* تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، وهو جهاز استشاري أوكلت إليه مهمة التوحيد المحاسبي و إعداد معايير المحاسبة في الجزائر.

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

مهنة المحاسبة في جويلية 2000 ، وهي تتكون من أسئلة مفتوحة متعلقة بالمصطلحات والإطار المحاسبي وبتقديم الميزانية، جدول النتائج، الملاحق، الوثائق الشاملة وطرق التقييم.

ثالثا – نتائج استمارات الاستبيان: على ضوء الردود المتحصل عليها، تم جمعها وتلخيصها، وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، و خلصت اللجنة في هذه التقرير إلى النتائج التالية[177] :

- ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.
- إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.
- توفيق الأعمال المحاسبية بالمعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

رابعا – الخيار الذي تبنته لجنة المخطط المحاسبي الوطني: وفقا للنتائج التي أسفرت عنها الاستمارات بعد تفريغ الإجابات، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره، وذلك حفاظا على استقرار الممارسة المحاسبية من ناحية وأيضا مراعاة حجم التكاليف المرتفعة التي قد تسفر عن عملية الإصلاح،وعرف شهر فيفري من سنة 2000، إعداد تقريرا ملخص من قبل لجنة المخطط الوطني للمحاسبة،توضح فيه مختلف الاقتراحات التي تخدم عملية مراجعة المخطط المحاسبي الوطني،وقد مست هذه الاقتراحات كل من للمبادئ المحاسبية والقوائم المالية الشاملة[178].

خامسا – إنجازات الخبراء الفرنسيين: توقفت لجنة أعمال المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري في سنة 2001، وفي بداية الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون، وبناءا على هذه الخلفية قامت وزارة المالية، برفع مهمة الإصلاح المخطط المحاسبي إلى مستوى متطور، فقامت بجعل مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر تكون محل مناقصة دولية، كانت من نصيب عدد من الخبراء الفرنسيين *بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، وبتمويل من البنك الدولي وقد تمت هده العملية بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ومقارنته مع المعايير المحاسبية الدولية

المرحلة الثانية: تطوير المخطط المحاسبي

المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي مالي جديد.

سادسا – إقتراحات الخبراء الفرنسيين: في نهاية المرحلة وضعت ثلاث اختيارات التطوير وهي[179]: .

---

[177] Conseil national de la comptabilité, Rapport des travaux de la commission PCN, Alger, 2000.

[178] Conseil National de la Comptabilité ,Synthèse d'évaluation du plan comptable national, Alger, 2000.

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

[179] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008، ص: 13.

- **الخيار الأول** : الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر ؛
- **الخيار الثاني** : الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية ؛
- **الخيار الثالث** : يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) .

سابعا -الخيار المعتمد لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري: بعد دراسته وفحص الخيارات الثلاث المقترحة من طرف فوج عمل المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي من قبل هيئات المجلس، قبلت الجمعية العامة بالخيار الثالث، وبالتالي تبنت إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني **بنظام محاسبي مالي** متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الجوانب، لاسيما، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، مستعملي القوائم المالية، المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل والتقييم والعرض.

- في 5جويلية 2004 تمت دراسة النظام المحاسبي المالي من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بعد صياغته القانونية وإخضاعه لمختلف المراحل القانونية للمصادقة عليه من البرلمان.
- في 6نوفمبر 2007 تم إصداره في الجريدة الرسمية ضمن القانون:07-11.
- في 25مارس2009 نشر في الجريدة الرسمية على أن يدخل حيز التطبيق ابتداء من 1 جانفي 2010.

المطلب الرابع: تقديم النظام المحاسبي المالي

يعبر النظام المحاسبي عن مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهوالإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات،

الفرع الأول : مكونات النظام المحاسبي المالي SCF

حسب ما جاء به القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي : فإن هذا النظام يرتكز على ستة أركان أساسية وهي : التعاريف ومجال التطبيق ،الإطار التصوري (المبادئ والمعايير) ،الكشوفات المالي (القوائم المالية) ،الحسبات المجمعة والمدمجة ،التقديرات والطرق المحاسبية ،تنظيم المحاسبة

أولا – التعريف ومجال التطبيق :

1 – تعريف النظام المحاسبي المالي: لقد عرف القانون07 – 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية، ولفهم النظام المحاسبي المالي أكثر يتوجب التعرض إلى مفهوم المحاسبة المالية (سنتطرق إليها بالتفصيل خلال المبحث الأول من الفصل الموالي).

2– مجال التطبيق النظام المحاسبي المالي :لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد05 ،04، 02 من قانون 07 –11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أوتنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أوالمعنويون المنتجون للسلع أوالخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أوالمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أوتنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثانيا – الإطار التصوري :لقد عالج النظام المحاسبي المالي النقائص التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني والتي من بينها غياب الإطار التصوري للمحاسبة والذي يعتبر العمود الفقري في فهمها و تطويرها، وحسب المادة 7 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، فإن الإطار التصوري للمحاسبة يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، عندما تكون بعض العمليات غير معالجة بموجب معيار أو تفسير.

و يهتم الإطار التصوري بتعريف مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية والمتمثلة في الأصول والخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، كما يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، بالإضافة إلى تحديد مجال التطبيق و أيضا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، وسنوف ندرس بالتفصيل كل هذه النقاط في الفصول الموالية مع بيان اوجه الإختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني وكذلك ،مدى التوافق مع المعايير المحسبية الدولية.

ثالثا – القوائم المالية : تتضمن القوائم المالية حسب النظام المالي زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول سيولة (أوتدفقات) الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة. وكذلك ملاحق تتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة. وبالتالي هناك (05) خمس وثائق إلزامية لكل منها أهميته الخاصة:

1- **الميزانية**: تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم التصنيف فيها حسب المصدر و الغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الإستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

2- **جدول حسابات النتائج**: ما يميو هذه القائمة في النظام المحاسبي المالي أنه لا تظهر المعطيات الإستثنائية بجدول حسابات النتائج ، لكن يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية.

3- **جدول سيولة الخزينة**: الهدف من هذا الجدول هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة (أو التدفقات) المالية.

4- **جدول تغيرات الأموال الخاصة**: يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

5- **ملحق الكشوف المالية**: يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات.

ملاحظة: سنخص بالدراسة كل من عرض القوائم المالية و قياس بنودها حسب النظام المحاسبي المالي و أهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني ،وكذلك مدى تقارب القوائم المالية المعجة وفق SCF مع المعايير المحاسبية الدولية في عرضها للقوائم المالية وتقييم بنودها ،خلال الفصول الموالية

رابعا – الحسابات المجمعة و المدمجة : نظرا لانتشار الشركات المتعددة الجنسيات عبر العالم استجاب النظام المحاسبي المالي للتطورات، ونص على وجوب إعداد قوائم مالية تعكس الوضعية المالية و أداء هذه الشركات، و سنخص هذه الجزئية بالدراسة خلال الفصل الموالي .

خامسا – تغير التقديرات و الطرق المحاسبية: بالنسبة لهذه القاعدة نجد ان النظام المحاسبي المالي يختلف عن المخطط المحاسبي الوطني، الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية ،في حين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بامكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما :

- الحالة الأولى :تغيير مفروض في إطار نص قانوني
- الحالة الثانية :عندما تهدف التغيرات الى تحسين عرض القوائم المالية

وهذا الإستثناء يزيل عقبة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم ،وهذا الترخيص يعطي دلالة على أصبحت تقدم صورة وفية أكثر عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد

سادسا – تنظيم المحاسبة: أخذ موضوع تنظيم المحاسبة أهمية كبيرة في القانون 07-11، حيث خصص 14 مادة (من المادة 10 إلى المادة 24) تشرح عملية تنظيم المحاسبة كما يلي:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

- المؤسسة مسؤولة على تحديد الإجراءات اللازمة لوضع نظام محاسبي يسمح لها بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- إجبارية إجراء جرد للأصول والخصوم الخاضعة لسيطرة المؤسسة مرة واحدة على الأقل في السنة، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛
- عدم تسجيل العمليات محاسبيا إلا بتوفر أوراق ثبوتية؛
- إمساك دفاتر إجبارية هي دفتر اليومية، دفتر كبيرا (دفتر الأستاذ)، ودفتر الجرد، المرقمين والمؤشر عليهم من طرف رئيس المحكمة، ويكون التسجيل فيهما دون ترك بياض، أو حذف، أو نقل إلى الهامش، أو أي تغيير مهما كان نوعه.

الفرع الرابع :أسباب اعتماد النظام المحاسبي المالي وأهميته

أولا- أسباب اعتماد النظام المحاسبي المالي: على غرار جملة النقائص التي عانى منها المخطط المحاسبي الوطني والتي شكلت ضرورة ملحة للقيام بتغييره، فهناك ظروف أخرى حفزت المجلس الوطني للمحاسبة على هذا الاختيار، كون تمويل عملية الإصلاح يقع على عاتق البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وعلى أساس هذا المنطق تم تغير المرجعية المحاسبية الوطنية جذريا باعتماد مرجعية محاسبية جديدة، تستند إلى قواعد ومبادئ جديدة ذات خلفية عالمية، من شأنها تغيير كافة قواعد المهنة المحاسبية في الجزائر، وذلك بالاستغناء عن المخطط الوطني للمحاسبة، وتعويضه بالنظام المحاسبي المالي، ويمكننا تقسيم الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي الجديد الى أسباب محاسبية وأخرى مالية على النحو التالي [180]:

1- **أسباب محاسبية:** من الأسباب المحاسبية نجد:

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛
- الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:

•طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية.

•توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح.

[180] قورين حاج قويدن،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**،مجلة الباحث ،العدد10،2012.ص:272.

•توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

- إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي ؛لضمان درجة عالية من الشفافية و تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية.

2- **الأسباب المالية:** من الأسباب المالية نجد:

- الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصاديةللشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية ؛
- إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية ؛
- الحاجة إلىمعلومات محاسبية ومالية ذات نوعية – تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها ؛
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، منأجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين .

ثانيا- أهمية النظام المحاسبي المالي: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف إحتياجات المهنيين والمستثمرين، ويساهم في تقديم معلومة مالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، الأمر الذي سيعمل على تحقيق أهداف عديدة نذكر منها مايلي[181] :

- إيجاد حلول محاسبية للعملبات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية ؛
- تمكين المؤسسات الإقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية جيدة.

الفرع الثالث: المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر

من أهم مظاهر الاختلاف التي يحملها النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني، اعتماد مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات (المؤسسات الاقتصادية) التي لا يتجاوز رقم أعمالها مستويات معينة، وإلزام باقي المؤسسات بتطبيق قواعد النظام الجديد، الأمرالذي ساهم في تخفيف العبء على الكثير من المؤسسات التي لا يتطلب الإفصاح عن نشاطها الالتزام بقواعد النظام الجديد الذي قد يكون غير ذي جدوى نتيجة تكلفة التشغيل.

أولا- مجال تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة: يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي تتميز بخصائص معينة أن تستعمل نظام محاسبي مالي مبسط يقوم على أساس تحصيلها وصرفها ويدعى محاسبة الخزينة، ويتمثل الهدف

[181] لعشيشي جمال ،**محاسبة المؤسسة و الجباية** ،وفق النظام المحاسبي المالي ،متيجة للطباعة ،براقي، الجزائر ،2011.

الأساسي من هذا النظام في تسهيل عملية المحاسبة على هذه المؤسسات والتي غالبا ما تعاني من نقص الخبرة والتأهيل في التعامل مع المعلومات المحاسبية نتيجة لضعف الإطارات والكوادر المختصة في مجال المحاسبة.

1- تعريف نظام المحاسبة المالية المبسطة: تخضع المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد العمال وطبيعة النشاط المحددة من طرف وزارة المالية، لنظام المحاسبة المالية المبسطة والذي يُعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها، أي أن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف هذه المؤسسات ليس إجباري وإنما هو خيار تتخذه المؤسسة بإرادتها المطلقة، وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد سجل للأموال يعرف بدفتر الخزينة ويتم على مستواه إبراز التدفق الصافي للأموال سواء كانت إيرادات أوخسائر صافية.

تراعي المؤسسات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في حسابات نتيجتها وفي إعداد وضعيتها المالية تغيرات الأصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها وإثباتها بين بداية السنة المالية ونهايتها وذلك فيما إذا كانت هذه العناصر تمثل طابعا مهما بالنظر إلى أهميتها النسبية أو طبيعتها، كما أن الواقع المولِّد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل فيما يتعلق بالإيرادات أو الدفع فيما يخص الإنفاق.

ويقوم نظام محاسبة الخزينة على الشروط التالية:[182]

- المسك المنتظم لسجلات الأموال أودفاتر الخزينة وهما دفتر الإيرادات مع إمكانية تجميع الإيرادات اليومية ذات المبالغ المنخفضة عند الاقتضاء، ودفتر النفقات الذي تسجل فيه العمليات حسب ترتيبها الزمني.
- حفظ وثائق الإثبات الرئيسية والمتمثلة في الفواتير سواء كانت مستلمة من الغير أوصادرة من طرف المؤسسة، أشرطة الصندوق، بيانات البنوك، نسخ الرسائل... مع وجوب تأريخ وتصنيف وترقيم هذه الوثائق.

2- المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة: يمكن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف المؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد عمالها خلال سنتين ماليتين ما يلي:[183]

أ- بالنسبة للمؤسسات التجارية: تم تحديد رقم أعمالها بـ 10 ملايين دج، أما عدد العمال فهو09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل.

ب- بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية والحرفية: تتفق المؤسسات الإنتاجية والحرفية مع المؤسسات التجارية من حيث عدد العمال، في حين يختلف رقم الأعمال الخاص بها والمقدر بـ 06 ملايين دج.

ج- بالنسبة للمؤسسات الخدمية ومختلف القطاعات الأخرى: بدورها تتفق هذه المؤسسات مع القطاعات السابقة من حيث عدد العمال، غير أن رقم أعمالها مختلف والذي حدد ب03ملايين دج.

---

[182] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 22.

[183] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ ، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 91.

تجد الإشارة هنا إلى أن المؤسسات المعنية بتطبيق هذا النظام هي مؤسسات تندرج تحت إطار المؤسسات المصغرة وذلك حسب تعريف المشرع الجزائري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تم التمييز بينها كما يلي:[184]

-**المؤسسة المصغرة**: هي المؤسسة التي تشغل من عامل (1) إلى تسعة (9) عمال، وتحقق رقم أعمال أقل من عشرين (20) مليون دج أويتجاوز مجموع حصيلتها السنوية عشرة (10) ملايين دج.

-**المؤسسة الصغيرة**: هي مؤسسة تشغل ما بين 10 إلى 49 شخصا، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي (200) مليون دج، أولا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة (100) مليون دج.

-**المؤسسة المتوسطة**: هي مؤسسة تشغل من 50 إلى 250 شخصا، ويكون رقم أعمالها ما بين مائتي (200) مليون ومليارى (2) دج أويكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين مائة (100) وخمسمائة (500) مليون دج.

الفرع الرابع : النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي

يتكون الإطار التشريعي والتنظيمي المتضمن للنظام المحاسبي المالي من القوانين التالية :

- الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25 الحاملة للقانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة)، جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني.
- الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 2008/05/28 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. (أحتوى على 44 مادة).
- الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 تضمنت مقررين:

▪ المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم،محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات).

▪ المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة (Comptabilité simplifie).

[184] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،، العدد 77، **القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** رقم 01-18الصادر بتاريخ /2001/12/15، ص :06.

خلاصة الفصل

إن البيئة التي تتبلورت خلالها المفاهيم المحاسبية تختلف من مكان لآخر؛ فهناك تفاوت على مستوى العوامل ذات التأثير، ودرجة الإدراك والوعي السائد في كل بيئة، ومستوى ثقافة المعرفة المنتشر فيها ، هذا التنوع كان له انعكاس على الممارسة المحاسبية، حيث أدى إلى ظهور إختلافات محاسبية كثيرة مما شكل عائقًا كبيرًا واجه عملية توحيد المعرفة المحاسبية، وشكل تحديًا صعبا أمام الجهات المختصة و المنادية بالتوحيد المحاسبي العالمي، مما استوجب توفير حلول للتجاوب مع المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي، وفي هذا السياق توالت المبادرات من قبل العديد من المنظمات المحلية والإقليمية والدولية كمبادرات جادة، لتقليص الاختلافات المحاسبية والعمل على إيجاد أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، من هنا جاءت فكرة التوافق المحاسبي كآلية لتخفيض الإختلافات المحاسبية وكخطوة مبدئية للتوحيد المحاسبي الدولي الذي الذي بلغ غايته حين تم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC هذه الأخيرة التي تعتبر رائدة في مجال التوحيد المحاسبي و الصناعة المحاسبية ،خصوصا بعد إعادة هيكلتها سنة 2002 حيث أصبحت تسمى بـ: مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB هذا الأخير الذي أصبح يحتل الصدارة في تنظيم الممارسة المحاسبية حول العالم ضمن أسس علمية منطقية، كما تعرف المعايير الصادر عنه إنتشارا واسعا في غالبية دول العالم.

إن التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي جعلت الجزائر تعمل على إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني 1975 الذي أصبح لا يتماشى مع التحولات (الداخلية والخارجية)، حيث أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي مطلع سنة 2010، والذي يعد خطوة إيجابية في تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة العالمية.

الفصل الثاني

إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

و أهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN

الفصل الثاني:

إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN

تمهيد :

نظرا للحاجة اللمتزايد للمعلومة المحاسبية من قبل مستخدميها، كان لا بد من عرض المعلومة بشكل منظَّم ضمن قوائم مالية تتميز بسهولة الفهم ويُسر القراءة، حتى يتمكن مستخدمو المعلومة المحاسبية من تلبية أحتياجاتهم المتنوعة دون وجود معلومات مضللة أو أخرى مخفية، ويساهم تطبيق المعاييرالمحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف المستفيدة وذلك من خلال تقديم معلومات ملائمة وقابلة للفهم والمقارنة وذات موثوقية عالية، وعلى هذا الأساس أعتمدت الجزائر في عرضها للقوائم المالية ضمن النظام المحاسبي المالي، على المعايير المحاسبية الدولية، بدأً من اعتماد إطار تصوري لاعداد وعرض القوائم المالية، وصولا إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح لاسيما المعيار المحاسبي الدولي IAS1 والمعيار المحاسبي الدولى IAS7، وكان لهذا التوجه أثر محسوس على عملية إعداد وعرض القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى ظهور إختلافات كبيرة عن ماكان معمول به في المخطط المحاسبي الوطني PCN .

ولدراسة هذا سوف نتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية حسب IAS/IFRS

المبحث الثاني :الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية للمحاسبة المالية حسب scf

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني (الميزانية، جدول حسابات النتيجة)

المبحث الرابع : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني (قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق)

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية في ظل المرجعية المحاسبية الدولية

يشكل الإطار المفاهيمي، الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب على المحاسبة تسجيلها، ومعرفة كيفية قياس تلك الأحداث وكيفية توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية.

سنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول :عموميات حول القوائم المالية ؛

المطلب الثاني :تعريف الإطار المفاهيمي وأهميته وأقسامه؛

المطلب الثالث :أغراض الإطار التصوري، فلسفة الإفصاح التي جاء بها، بعده السياسي

المطلب الرابع :التطور التاريخي للإطار التصوري.

المطلب الخامس : مستجدات الإطار المفاهمي لسنة 2010 وأسبابها

المطلب الأول :عموميات حول القوائم المالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول :طبيعة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات وهي مصدر مهم من مصادر المعلومات التي يعتمد عليها متخذ القرارات والمستفيدين، ووسيلة لإيصال المعلومات المحاسبية للأطراف المعنية.

الفرع الثاني : الفرق بين القوائم المالية و التقارير المالية

أولا :تعريف القوائم المالية

- تعرَّف القوائم المالية على انها " الوسائل التي بموجبها تُنقل الى الادارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الاداء والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية".[185]
- وتم تعريفها على أنها " الأداة التي تُعرض من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة، في شكل وثائق شاملة تُقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال، الملحق".[186]
- وتعرَّف القوائم المالية على أنها " وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن، بين الدورة الحالية والدورة السابقة لها، موجهةً إلى مختلف مستخدمي معلومات المحاسبية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، والحكم على أداء المؤسسة ووضعيتها المالية."[187]
- وكتعريف شامل للقوائم المالية :فهي مخرجات النظام المحاسبي أو االناتج النهائي للمحاسبة ،حيث يتم من خلالها تلخيص جميع الأحداث الإقتصادي التي تم تسجيلها في الدفاتر(إنطلاقا من دفتر اليومية، ومرورا بدفتر الأستاذ فميزان المراجعة)، وعرضها في شكل يسمح للمستخدمين من قراءتها بيُسر و فهمها بسهولة،و من ثم الإعتماد عليها بموثوقية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانيا:الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات الإقتصادية، الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقرير مجلس الإدارة

[185] أمين السيد أحمد لطفي: **إعداد وعرض القوائم المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:77.

[186] الدهراوي كمال الدين: **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:11.

[154] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **التقارير المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، بدون سنة، ص:28.

والمدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية وبالتالي فالتقارير المالية أشمل من القوائم المالية فهي تضم بالإضافة الى القوائم المالية كل من الجداول المرفقة والمذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التقارير المؤقته، تقارير مجلس الإدارة، تقرير مدقق الحسابات قوائم تنبؤات الإدارة ومعلوات أخرى بالاضافة الى تقارير خارجية [188]

الفرع الثالث :أهداف القوائم المالية

إن للقوائم المالية أهداف متنوعة وعديدة نذكر منها مايلي:

- تهدف القوائم المالية إلى توفير المعلومات حول المركز المالي والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة حيث تكون يستفيد منها مستعملوها في صنع القرارات الاقتصادية[189]؛
- تسمح القوائم المالية بإصدار القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالاستثمارات في المؤسسة أوبيعها ؛
- تحديد قدرة المؤسسة على تحقيق صافي التدفقات النقدية الموجبة في المستقبل؛
- تحديد المرونة المالية للشركة ودرجة سيولتها؛
- معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباح الاسهم، وحاجاتها للتمويل الخارجي؛[190]
- تحدد القوائم المالية طبيعة وخصائص المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون .
- تسمح القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة[191].

الفرع الرابع : المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء، والتغيرات في المركز المالي للوحدة والتي تكون مفيدة بشكل كبير في مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات التي تتطلب تقييم مقدرة الوحدة على توليد النقدية وما يعادلها، وتقييم توقيت ودرجة التأكد المرتبطة بتوليدها، ويكون المستخدمون قادرون على تقييم هذه المقدرة إذا تم تزويدهم بالمعلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات فيه ،و على غرار هذه المعلومات تقدم القوائم المالية معلومات إخرى مهمة جدها نذكر منها مايلي[192]:

أولا –المعلومات عن المركز المالي: تقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية العامة ويتأثر المركز المالي للوحدة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، وهيكلها المالي، ودرجة سيولتها، وقدرتها على التكييف

---

[188] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم الماليةو مدخل نظري تطبيقي**، الطبعة الثانية،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2009،ص:28.

[189] طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2002، ص: 73- 74.

[190] محمد سيد درويش عبد الناصر ، **مبادئ المحاسبة المالية(2) التسويات الجردية والافصاح المحاسبي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010،ص: 350.

[191] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، الاردن، 2003، ص: 139.

[192] أحمد نور ، **المحاسبة المالية- القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي–**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:35.

مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها، وتفيد المعلومات عن الهيكل المالي في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلية ومعرفة كيفية توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في الوحدة، وتفيد أيضا في التنبؤ بإمكانية نجاح الوحدة في الحصول على تمويل مستقبلي؛

ثانيا –المعلومات عن الأداء:تقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل، وتتكون هذا المعلومات من المعلومات عن أداء الوحدة، وبصفة خاصة ربحيتها، وتكون هذه المعلومات مطلوبة لتقدير التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يكون من المحتمل أن تسيطر عليها الوحدة في المستقبل، وتكون المعلومات عن الأداء ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بمقدرة الوحدة على توليد التدفقات النقدية من قاعدة مواردها المالية، وتساعد أيضا في تكوين الأحكام عن مدى الفعالية التي قد توظف بها الموارد الإضافية؛

ثالثا :المعلومات عن التدفقات النقدية:تقدم المعلومات عن التدفقات النقدية في قائمة التدفقات النقدية، وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية في تقييم الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية للمؤسسة أثناء الفترة المحاسبية، وتكون هذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم مقدرة الوحدة على توليد النقدية وما يعادلها واحتياجات الوحدة لاستخدام تلك التدفقات النقدية.

رابعا :معلومات مكملة : يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن المؤسسات الحليفة، الفروع، الشركة الأم... ، ويقدم معلومات تفصيلية لأي عنصر أوطريقة اعتمدتها المؤسسة وذلك لضمان فهم مضمون القوائم المالية بشكل جيد ؛

الفرع الخامس مستخدمي القوائم المالية :

رغم كثرة المستفيدين من القوائم المالية وتباين استعمالاتهم ، إلا أنه يمكن تصنيفهم ضمن ثلاث مجموعات[193]:

أولا :المجموعة الأولى(إدارة الشركة): تكون الإدارة بمختلف أقسامها ووظائفها على دراية واطلاع بما يجري بها من أحداث إقتصادية يوميا، لكن هذا العلم يكون مجزء على الأقسام، وتأتي عملية التنسيق التي هي من وظائف الإدارة المركزية لتجمع هذه المعلومات وتلخصها قصد إعداد القوائم والتقارير المالية، بعد إجراء المقارنات والمقاربات الضرورية للتأكد من صحتها، وومدى إمكانية الإعتماد عليها في إعداد التنبؤات المستقبلية.

ثانيا: المجموعة الثانية(مهنة التدقيق المحاسبي): تتميز هذه الفئة عن غيرها بنظرتها المختلفة للقوائم، فهي لا تحتاج إليها لاستخدامات ذاتية إنما لتقدم رأيها فيها بخصوص درجة قانونيتها ومصداقيتها، فهي تقدم

[193] مسامح مختار ، **توحيد أنظمة ومراقبة حسابات الشركات في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية واختلاف التشريعات الوطنية و المحلية**،أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الحاج لخضر باتنه،2010 /2011،ص:57-58.

مساعدة تقنية لمستخدمي هذه القوائم مع تسديد مقابل هذه الخدمة(الأتعاب) من طرف معدي التقارير وليس مستخدميها.

ثالثا :المجموعة الثالثة(المستخدمون الخارجيون): تتضمن هذه المجموعة العديد من المستخدمين مع اختلاف أهدافهم، ويتمثل هؤلاء المستخدمون في :

1. **المستثمرون**(المساهمون)الحاليون والمحتملون:يهتم هؤلاء بالربحية والاستخدام الأمثل للموارد وأداءالإدارة؛
2. **المقرضون**:تهتم هذه الفئة بالعائد المالي–الفائدة–وبدرجة السيولة والتدفقات النقدية لاسترجاع أموالها؛
3. **الدولة**: تهتم هذه الفئة بالتقارير المالية من أجل الحصول على حقوق المجتمع–ضرائب– والتأكد من تطبيق القوانين والتشريعات، والإستعانة بها لإعداد الحسابات الوطنية على المستوى الاقتصادي الكلي؛
4. **العمال والنقابات**:تعتبر فئة العمال الأكثر حرصا على استمرارية الشركة، لحرصها على دخلها المتمثل في الأجور، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على جزء من الأرباح، وأكثر من ذلك فإن تطور تشريعات العمل في الكثير من الدول والتي تسمح للنقابات بحضور مجالس إدارة الشركات أوالعضوية فيها، تجعل هذا الطرف من بين المهتمين والمستخدمين لهذه القوائم ؛
5. **الموردون** : تتميز علاقة هذه الفئة بالشركة في إمدادها وتموينها، ومنحها ما يسمى بقروض الشراء، لذلك يهمها بقاؤها واستمراريتها أولا، وسلامة وضعيتها المالية ثانيا ؛
6. **العملاء**:تتميز هذه الفئة بخصوصية نظرتها للتقارير المالية لأنها لا تعنيها بصورة مباشرة، ولهذا تكتفي فقط بالتأكد من استمراريتها، خاصة إذا كانت ممونة لمادة استراتيجية أو محتكرة؛
7. **المنافسون**: تكون هذه الفئة من أكثر المهتمين بما يجري في الشركة، خاصة من حيث الإستمرارية ومستوى المخزونات، والصعوبات المالية المؤدية للإفلاس، وربما سياسات الشركة في مجال التوسع أو الإندماج؛
8. **مستخدمون آخرون**:بالإضافة إلى الفئات السابقة والتي يمكن أن تستخدم التقارير المالية، فهناك جهات أخرى يمكن أن تهتم بها أيضا خاصة:الصحافة بنوعيها المتخصص والعادي، مراكز البحث والجامعات والجمعيات غير الحكومية المهتمة بالبيئة أوالصحة.

إن هذا التصنيف يعتمد على صفة الفئة، لكن هناك تصنيف آخر ينطلق من علاقة المستخدم إنطلاقا من بُعد اقتصادي بحت، وهذا ما ذهبت إليه إحدى لجان FASB حيث قسمتهم إلى:

فئة المستعملين المحترفين وفئة المستعملين غير المحترفين، كما ركزت اللجنة على المستعملين المحترفين أي الذين يستعملون التقارير بسبب أنشطتهم، أما غير المحترفين فيستعملونها لأغراض شخصية،

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي scf، فقد حصر المستخدمين في :المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية، أصحاب رؤوس الأموال (المساهمين)، البنوك، إدارة الضرائب والإحصاء، الموردين، الزبائن، العمال، الجمهور،

ويمكن أن نلاحظ على النظام المحاسبي المالي أنه أخذ بتوجه المعايير الدولية للمحاسبة التي تركز على المستثمرين والمقرضين نظرا لدورهم الهام في تعبئة الموارد المالية في سوق المال، حيث تكفل لهم معلومات تسهل المقارنة بين الوحدات الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يجمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات بهدف الدراسة الإحصائية، التخطيط وإعداد المحاسبة الوطنية، مما همش فئة المستثمرين خاصة في ظل غياب السوق المالي، والشكل الموالي يبين أنواع السمتخدمين والقرارارت التي يتخذونها:

جدول(05):قائمة المستخدمين للمعلومات المحاسبية والقرارات التي يتخذونها .

المستخدم للتقارير المالية	القرار المحتمل إتخاذه
المستثمرون الحاليون والمرتقبون	قرارات الإستثمار
المقرضون الحاليون والمرتقبون	قرارات الإقراض
الموردون	رسم سياسات الإئتمان التجاري
المنافسون	تقييم القدرات التنافسية للوحدة لرسم الإستراتيجيات
النقابات العمالية	فهم وتقييم سياسة التعويضات المنتهجة
الجهات المنظمة للممارسة المحاسبية	تقييم مدى الإلتزام بتنفيذ وتطبيق الإرشادات والتشريعات
المراجعون	تقييم مدى تطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المعتمدة
الأكاديميون	القيام بالأبحاث والدراسات
الصحافة	كتابة المقالات الصحفية لإعلام الجمهور
آخرون لهم إهتمام بشؤون الوحدة	تقييم الجوانب الخاصة ذات الصلة بإهتمام معين

المصدر: عقاري مصطفى، **مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة**، أطروحة دكتوراهفي العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2004، ص:79

المطلب الثاني :تعريف الإطار المفاهيمي وأهميته وأقسامه:

ومن أجل التقدم العملي في المحاسبة بشكل جيد وتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية، أو ما يعرف بالإطار المفاهيمي (le cadre conceptuel).

الفرع الأول :تعريف الإطار التصوري

- ✓ يعرَّف الإطار المفاهيمي في نظرية المحاسبة بأنه :"مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار معايير متسقة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية"[194]
- ✓ وعرفه (FASB) على أنه نظام متماسك من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي إلى معايير صلبة، وتبين طبيعة، دور، وحدود المحاسبة والقوائم المالية "[195]

تمثل الأهداف النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكل بطريقة جيدة بحيث: [196]

- يمثل الإطار التصوري دليلا مهماً للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد؛
- يمثل الإطار التصوري مرجعاً لحل المشاكل المحاسبية، التي لا توجد أية معايير لحلها؛
- يمكن من الرفع في إمكانية المقارنة، وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة؛
- يسمح بتحديد مجالات استخدام الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية؛
- يمثل الإطار التصوري وسيط في تحسين التدريب المحاسبي، حتى يصبح المحاسب الممارس قادراً على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة؛
- الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي والهجمات، لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من توضيح عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة .

من خلال التعريف السابق لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يمكن ان نستنتج أن الإطار التصوري للمحاسبة المالية، هو نظام متكامل ينطوي على تحديد أهداف القوائم المالية والتقارير المالية باعتبارها نقطة البداية، ويوفر المفاهيم والمبادئ والمعايير التى تساعد على تحديد خصائص المعلومات المحاسبية التى تستجيب لهذه الأهداف، وبالتالي فالإطار المفاهيمي يعتبر بمثابة الدستور و نظام متناسق من الأسس والأهداف المترابطة التى يمكن أن تقود الى معايير متناسقة ويمكن لها أن تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية، كما

[194] S.Bachagha :**pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché**,Ed.dar alhoda.algerie,2003,p:10.

[195] بن بلغيث مداني ،**إشكالية التوحيد– تجربة الجزائر**–، مرجع سابق،ص54.

[196] بن بلغيث مدني ، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص72 .

يعتبر الاطار الفكري مرشداً يمكن الرجوع اليه والإعتماد على معاييره لحل المشاكل التى تواجه مهنة المحاسبة وإعداد التقارير المالية[197].

الفرع الثاني : أهمية الإطار التصوري[198]

سنحاول إبراز أهمية الإطار التصوري من خلال مايلي:

أولا- حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة، يجب أن يُعتمد في إصدارها على هيكل ثابت من الأهداف والمفاهيم، فاعتماد إطار مفاهيمي نظري دقيق يحدد أهداف التقرير المحاسبي ومفاهيم القوائم المالية سوف يمكِّن الهيئة المشرفة على المعايير من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا في المستقبل، فالإطار النظري يستخدم كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير، تكون بدورها منسجمة مع الأهداف والمفاهيم الأساسية للقوائم المالية.

ثانيا يستخدم الإطار المفاهيمي كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وتحسين وتطوير أدواته وذلك عن طريق :

- تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حاليا واستبعاد الممارسات غير المنطقية ؛
- الاختيار أوالمفاضلة المنطقية فيما بين البدائل المحاسبية، وبالتالي تضييق فجوة الخلاف والاختلاف في الممارسات العملية.

ثالثا- يمكِّن الإطار المفاهيمي من حل المشاكل المستجدة التي تواجهها مهنة المحاسبة بصورة منطقية وسريعة بمجرد الرجوع إلى هذا الإطار النظري-المفاهيمي الثابت وذلك على مستويين:

1- **على مستوى الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير** : حيث يعتبر وجود إطار مفاهمي نظري ذوأهمية بالغة بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية حيث :[199]

- يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدارمعايير محاسبية منسقة أوتعديلها عند الضرورة، مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة .

---

[197] الجعبري مجدي ،**مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارةالإلكترونية**،اطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2012،ص:36.

[198] مسامح مختار، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ، مرجع سابق، ص: 49.

[199] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن 2006، ص: 112.

- يمكن اللهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي .
- يزيد من شرعية الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية في مايخص إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها .

2- **على مستوى المحاسبين الممارسين ومستعملي المعلومة المحاسبية**: حيث يُوفِّر لهم الإطار المفاهيمي حلولا سريعة للمشكلات جديدة التي لا تستطيع الانتظار والتأخير لحين إصدار معايير مناقش بالمشكلة على وجه التحديد، وبالتالي فإن وجود مرجعية مفاهيمية نظرية يسهل على مستعملي هذه المعايير فهم محتواها وأساليب تطبيقها.

الفرع الثالث : أقسام الإطار التصوري

وانطلاقا من الأسباب السالفة الذكر فإن هناك شبه إجماع مابين المفكرين والممارسين لضرورة وجود هذا الهيكل أوكما سمى بالإطار النظري-المفاهيمي، ويقسم إلى ثلاثة مجموعات أساسية وهي[200]:

أولا – المجموعة الأولى:تمثل هذه المجموعة الإطار المفاهيمي الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية مابين سنوات1978-1985 في 4 بيانات بعدما تم تعديل البيانين رقم 3 و4.

ثانيا – المجموعة الثانية:وتمثل البناء الرسمي للنظرية ويعتمد على الإطار المفاهيمي السابق باعتباره بنية قاعدية يستند إليها في بناء النظرية، ويتكون هذا البناء من:

1- الفروض المحاسبية
2- المبادئ المحاسبية المشتقة من الفروض مع مراعاة محددات التقرير المالي(محدد المنفعة أكبر من التكلفة، وقيد الأهمية النسبية).
3- المعايير المحاسبية التي تقدم أساس التطبيق

[200] مسامح مختار ، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ، مرجع سابق، ص: 50.

ثالثا – المجموعة الثالثة: تمثل هذه المجموعة الجانب التطبيقي للإطار المفاهيمي حيث تعتمد عليه المعايير المحاسبية في تحديد إجراءات التطبيق العملي وإعداد مخرجات العملية المحاسبية في صورة قوائم مالية أساسية تقدم للمستخدمين معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث :أغراض الإطار التصوري، بعده السياسي

الفرع الأول:أغراض الإطار التصوري

يركز هذا الإطار على القوائم المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المؤسسة، ويكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار في ما يلي[201]:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، باعتبار أن هذا هو المنطلق الرئيسي لوضع تلك المعايير؛
- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم(مثل إدارة المؤسسة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛
- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛

الفرع الثاني :نظرة الإطار التصوري لغايات وضع أهداف التقارير المالية و حدود استخدامها

جاء الإطار التصوري بفلسفة متميزة في فهم متطلبات وضع أهداف التقارير المالية وكذلك الغرض من إيضاح حدود استخدامها، ويمكن أن نوضح ذلك على النحو التالي :

- لا يعتبر الإطار التصوري أن الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمؤسسة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها، وإنما الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، ونظراً لأن

[201] مفيد عبداللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سابق، ص:30-29 .

الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضاً تلك الاحتياجات بصورة عامة[202] .

- كما لا يعتبر الإطار التصوري أن الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية هو سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في هذه التقارير، وذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة، وإنما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية–بصورة عامة–تأديتها لأسباب من بينها التناقض بين الوظيفة الرئيسة للتقارير المالية وبين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها، وقصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف ؛

الفرع الثالث :البعد السياسي للإطار المفاهيمي

من الباحثين من يرى أن مجلس معايير المحاسبة الامريكيFASB تعرض لضغوط سياسية من قبل جهات مختلفة، في مقدمتها هيئة الأوراق المالية SEC ، حيث قام بصياغة الإطار المفاهيمي بشكل يراعي مصالح القوى الفاعلة في السوق أكثر من مصالح معدي أو مدققي القوائم المالية، وهذا ما يجعل الإطار التصوري وثيقة سياسية أكثر من كونه جهد مفاهيمي خالص،يظاهي في ذلك المعايير المحاسبية التي تأثرت بالخلفية السياسية عند إعدادها[203].

الفرع الرابع :نطاق الإطار المفاهيمي حسب المعايير

يتناول الإطار [204]:

- أهداف القوائم المالية
- الخصائص النوعية للقوائم المالية
- عناصر القوائم المالية
- الإعتراف بعناصر القوائم المالية
- قياس عناصر القوائم المالية

[202] نفس المرجع .

[203] إسماعيل خليل إسماعيل،**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012،ص:286.

[204] هيني فان جريونج، ترجمة طارق حماد،**معايير التقارير المالية الدولية–دليل التطبيق–**،الدار الدولية للإستثمارات الثقافية،مصر،2006،ص5.

- مفاهيم رأس المال وصيانة رأس المال*

وبالتالي فإن الإطار التصوري حسب المعايير المحاسبية الدولية يحدد طرق تحضير وعرض القوائم المالية وكذلك الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية، كما يحدد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها بالإضافة إلى أنه يساعد على : [205]

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

المطلب الرابع :التطور التاريخي للإطار التصوري.

عرف الإطار المفاهيمي منذ صدوره سنة 1989 محطات عديدة ساهمت في نضوجه بشكل يتلائم وتطلاعت المستخدمين للمعلومة المحاسبية، ويمكن أن نقسم هذا المراحل إلى ثلاثة مراحل هي كالتالي :

المرحلة الأولي من 1889-2005، المرحلة الثانية من 2005-2010، المرحلة الثالثة من 2010-2015

الفرع الأول :المرحلة الأولي من 1889-2005

عرفت معايير المحاسبة الدولية قبولا واسع النطاق على الصعيد الدولي، ذلك لوجود توقع عالمي بأن تطبيقها سيوفر معلومات مالية ذات جودة عالية، ومما ثمَّن هذا الطرح هو أخذ هذه المعايير بفلسفة النموذج الأنجلوسكسوني الذي يولي أهمية كبيرة لمعيار منفعة المعلومات لأغراض اتخاذ القرار، وقد تبلور هذا التوجه في وضع إطار مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية،حيث قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASB) في العام **1989** بنشر الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية، ويشبه هذا الإطار إلى حد ما الإطار التصوري الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة المالية"FASB" في عملية إعداد المعايير وإجراء التعديلات على المعايير المصدرة من قبله سابقا وو يتمثل الدور الأساسي لهذا الإيطار المفاهيمي في معالجة المشكلات المحاسبية والمستجدات التي لم يتم

* حسب ما جاء في الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة 110 فإنه :يحدد اختيار أساس القياس ومفهوم المحافظة على رأس المال النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية، حيث تعكس النماذج المحاسبية المختلفة درجات متفاوتة من الملائمة وإمكانية الوثوق بالبيانات، ويجب على الإدارة السعي لإقامة التوازن بينهما . ويعتبر الإطار الحالي قابلا للتطبيق على العديد من النماذج المحاسبية، ومنه فإن مفهوم الحفاظ على رأس المال يعتمد على طريقة ووحدة القياس المستخدمين في تقييم عناصر الميزانية.

[205] Jean Françoisdes robert et outrs," **norme IFRS et PME**",EdDunod,Paris, 2004.

تغطيتها بصفة مباشرة في المعايير المحاسبية الدولية IAS [206]، ويحدد الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات الواردة في القوائم المالية.

قام مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية IASB بعد إعادة هيكلته عام**2001** ، بالتأكيد على جودة المعلومات المحاسبية التي يهتم بها الإطار التصوري [207] ، وفي سنة **2002** توصل كل من FASB و IASB، إلى تفاهم من أجل العمل على إصدار مجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية يمكن تطبيقها في كل دول العالم، ومن أجل ذلك تم الاتفاق على إعداد إطار مفاهيمي مشترك يتضمن أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية الواجب توفرها في هذه القوائم.

نظرا لأهمية الإطار التصوري وفاعليته في عملية اصدار المعايير تظافرت الجهود الدولية من اجل تطوير الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية، فقد عرف الإطار التصوري جملة الإنتقادات منذ ظهوره، دعت مجلس المعايير المحاسبة الدولية إلى ضرورة البناء السليم لإطارها التصوري، حيث كان يحتاج إلى كثير من التحديثات والتحسينات ليكون بمثابة دليل ومرشد عند وضع معايير المحاسبة، وضمن هذا السياق عقد إجتماع مشترك بين(FASB,) و(IASB)في أكتوبر **2004** بغرض الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مشترك يستخدم كأساس لإعداد المعايير المحاسبية في ضوء مشروع التقارب، حيث يشمل الإطار المشترك المناقشة بشأن الموضوعات التالية :أهداف التقارير المالية، الخصائص النوعية للمعلومات، عناصر التقارير المالية، الاعتراف، القياس الأولي واللاحق، الوحدة المحاسبية، العرض والإفصاح[208]، وقد تم الاتفاق على الانتهاء من هذا المشروع على مراحل حتى عام2010 ، والجدول التالي يوضح ذلك:وفي ضوء هذا المشروع فإنه من المتوقع أن يحدث تطويرا أوتحسينا في الاعتراف والقياس المحاسبي بالشكل الذي يساهم في معالجة بعض أوجه القصور في هذه المعايير.

[206] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية :الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثانية،الجامعة الأردنية :عمادة البحث العلمي، الأردن:عمان، 2009، ص:20 .

[207] Epstein B.J & Mirza A, **IAS interpretation and application of international accounting standards**, Jhon Wiley & Sons.Inc England, 2002, p :11.

[208] مجيلي خليصة، شيبوب ريمة، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:484.

الجدول رقم 06 مراحل مشروع الإطار المفاهيمي المشترك IASB/FASB

	Topic	2005	2006	2007	2008	2009	2010
A	Objectives and qualitive characteristics	Discuss and DP	ED	Final[1]			
B	Elements recognition and measurement I	Discuss	DP	ED	Final		
C	measurement I			DP	ED	Final	
D	Reportiog entity			Discuss	DP	ED	Final
E	Presentation and disclosure including reportiog boundaries			Discuss	DP	ED	Final
F	Purpose and status			Discuss	DP	ED	Final
G	Applicability to NFP sector			Discuss	DP	ED	Final
H	Entire framwork			Discuss	DP	ED	Final

Discuss = Commence Board discussions.
DP = Discussion Paper with Board's preliminary views.
ED = Exposure Draft published.
Final = Text finalized and, if possible, relevant sections of existing frameworks replaced.

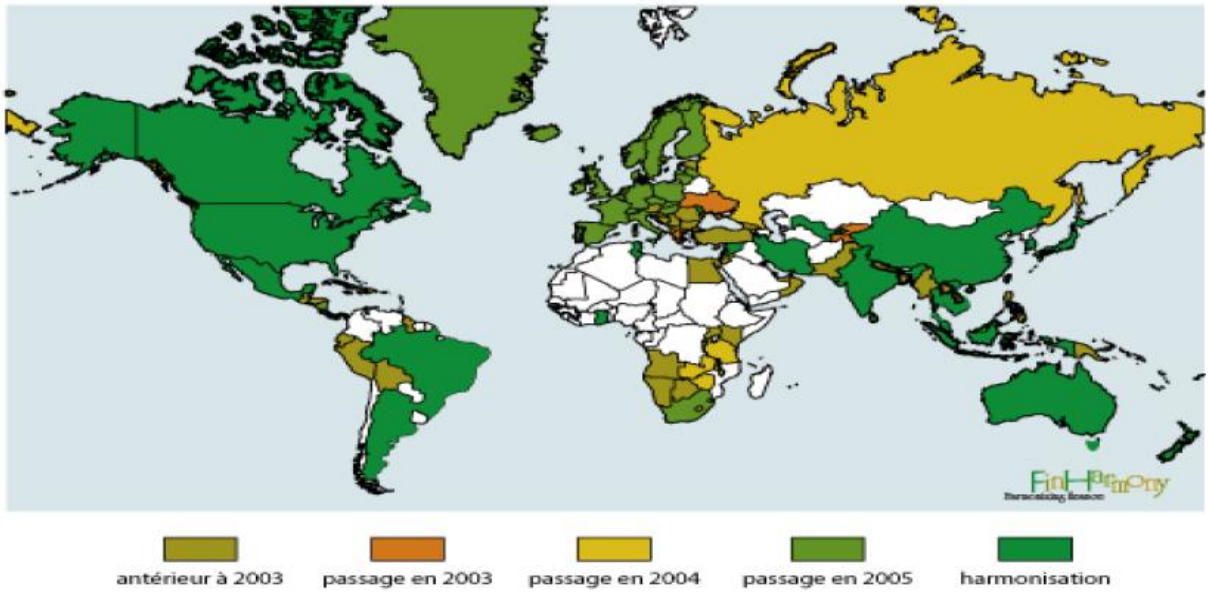
المصدر :خليصة مجيلي، ريمة شيبوب، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014، ص:484.

الفرع الثاني :المرحلة الثانية من 2005-2010

تم وضع الإطار التصوري السابق ذكره واقتراحه لمساعدة الهيئات الوطنية في إصدار المعايير المحاسبية أوتطويرها توافقا مع التوجيهات الدولية، فضلا عن مساعدة مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية في تفسيرها وإدراك مدى وجودها،[209] حيث تبنت العديد من الدول هذا الإطار التصوري على غرار الاتحاد الأوروبي اعتبارا من سنة 2005 وأستراليا ونيوزلندا وكندا انظر الشكل رقم .(09)

[209] طيبي حمزة ، رينوبة لخضر ، **إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية IFRS في سياق الحوكمة المؤسساتية –التصور والمدركات–** ،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:503.

الشكل رقم :(09) الانتقال والاتجاه إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) في العالم



SOURS : **Les IAS/IFRS** : **Définitions**, **application & enjeux**, FINHARMONY conseil & formation
http://www.finharmony.net, Date de consultation: 09/10/2014

وفي ماي **2008** أصدر كل من FASB "و IASBمذكرة إيضاح بعنوان" إطار مفاهيمي محسِّن للتقرير المالي يشكل هذا الإطار أسس للمعايير المحاسبية التي سيتم إصدارها مستقبلا، " AnImproved Conceptual Framework for Financial Reporting "، وقد جاء في هذا الإطار المفاهيمي أن الالتزام بالأهداف والخصائص النوعية الواردة فيه سيقود إلى معايير ذات جودة عالية، مما سيؤدي بدوره لتحسين جودة المعلومة المالية المستخدمة في اتخاذ القرار[210] ، وحسب هذا الإطار المفاهيمي فإن توفير معلومات نافعة لاتخاذ القرار هو الهدف الأساسي للقوائم المالية، وبالرغم من التطور الحاصل على مستوى الإطار المفاهيمي حتى **2008**، إلا أن هناك مجموعة من الانتقادا ظلت تلاحق مجلس المعايير المحاسبية الدولية مفادها أن الإطار التصوري يحتاج إلى كثير من التحديثات والتحسينات ليكون بمثابة دليل ومرشد قوي ومرن عند وضع المعايير المحاسبية، واستجابة لهذه

[210] Ferdy van Beest, Geert Braam Suzanne Boelens, "**Quality of Financial Reporting**: **measuring qualitative characteristics**", NiCE Working Paper 09-108, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Institute for Management Research, Radboud University, Nijmegen, April 2009, p:5.

الإنتقادات، تم في سبتمبر **2010** ، إصدار أول تعديل حقيقي على الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية[211]، حيث قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية باصدار الإطار المفاهمي سنة **2010**، كنسخة محدثة، من شأنها أن تزيد من شفافية المعلومة المحاسبية [212]، وتم إصدار إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010 حيث حل محل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض البيانات المالية الذي تم وضعه من قبل الهيئة السابقة للمجلس ويساعد الإطار المفاهيي مجلس المعايير المحاسبة الدولية فيما يلي[213] :

- تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛
- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى ذلك يمكن للإطار المفاهيم المساعدة في:

- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير أوالتفسيرات؛
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت التقارير المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد عل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛
- تزويد الأشخاص المهتمون بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعلومات عن طريقتها في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

[211] العرابي حمزة، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس،2013 ، ص:60.
[212] تاريخ التحميل 2013/11/03 http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf
[213] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**،إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، الجزء الأول،عمان، الأردن،2013 ، ص:6

الفرع الثالث :المرحلة الثالثة من 2010-2015

تشهد الساحة المحاسبية العالمية حاليا تقارباً بين مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، (FASB)، في ضوء سعي المجلسين لتوحيد الممارسات المحاسبية من خلال التأكيد على أهمية توفير الاتساقconvergence ، بين الممارسات المحاسبية التي تتضمنها اصدارات المجلسين، وذلك من خلال المشروع المشترك والموحد للإطار المفاهيمي للمحاسبة new Conceptual Framework Projectحيث يتضمن المشروع الجديد توحيد كل من لأهداف المحاسبة والإبلاغ المالي

Objectives of Accounting and Financial Reporting ، وكذلك خصائص جودة المعلومات، Qualitative Characteristics وعناصر القوائم المالية Elements of Financial Statements إضافة للفرضياتAssumptions والتعاريفDefinitions ، والمبادئPrinciples والقيودRestrictions التي تتعلق بمحتويات الإطار التصوري [214]، وكآخر المستجدات حول الإطار التصوري هي تلك المناقشات جادة التي تبناها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وفقا لمقترحات عرضت على مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي كان آخرها في نوفمبر 2014، وقد أعلن المجلس عن نيته في البث فيها خلال الربع الأول من عام 2016[215].

المطلب الخامس : مستجدات الإطار المفاهيمي لسنة 2010 وأسبابها :

الفرع الأول :أهم التغيرات التي جاء بها الإطار المفاهيمي لسنة 2010 مقارنة بالإطار المفاهيمي لسنة 1989.

ظهر الإطار المفاهمي لسنة 2010 بنسخة ميزتها بعض الإختلافات عن نسخة 1989 خصوصا فيما يتعلق بالخصائص النوعية، حيث تأثرت بتغيرت الأهداف التي تصبو إليها المحاسبة، تبعا لتغير المستعملين المستهدفين بالدرجة الأولى حيث ركز هذا الإطار الجديد على ثلاثة مسخدمين أساسيين للمعلومة المحاسبية والمتمثلين في المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمقرضين، وعلى هذا الاساس اقتصر الإطار المفاهيمي الجديد على خاصيتين نوعيتين رئيسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة هما الملاءمة والتمثيل الصادق، بالإضافة إلى

[214] الجعارات خالد جمال،**وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية،العدد 33،2012.ص190.

[215] http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/Effect-of-Board-decisions-DP-November-2014.pdf تاريخ التحميل 2013/05/16

الخصائص المعزِزة للخصائص الرئيسية والمتمثلة في القابلية للمقارنة والفهم والتقديم في الوقت المناسب والقابلية للتحقق[216] ،كما تخلى الإطار المفاهيمي لسنة2010 عن مبدأ التحفظ، واعتبر أنه يتعارض مع الخصائص النوعية للمعلومة المالية وخصوصا خاصية الحياد؛ بينما كان الإطار المفاهيمي لسنة 1989 يعتبر التحفظ كمجرد إدراج نوع من الاحتياط في مواجهة حالات عدم التأكد مع عدم المبالغة في اللجوء إليه[217] .

الفرع الثاني : تحليل أسباب التغير الحاصل من وجهة نظر المحاسبة

يمكننا تقديم تفسير لحدوث مثل هذا التغيير في الإطار المفاهيمي انطلاقا من وجهة نظر علم المحاسبة على النحو التالي:

يعد تحديد أهداف المحاسبة والتقارير المالية بمثابة الخطوة الأولى في النظام المحاسبي، نظرا لما يحظى به هذا التحديد من أهمية في الحكم على كفاءة التطبيقات العملية الجارية والبديلة وصياغة المعايير المحاسبية وتطويرها، وتتضمن صياغة الأهداف المحاسبية، تحديد الجهات المستفيدة، من التقارير المالية وماهية المعلومات المحاسبية المطلوبة، من قبل تلك الجهات وطرق توصيلها في الوقت المناسب، وقد تبين من خلال دراستنا للجهود المبذولة من قبل الهيئات الأكاديمية والهيئات المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة في العالم، لاسيما الدول المتقدمة بشأن صياغة الأهداف المحاسبية وتطويرها، أن الإتجاه العام كان لخدمة مسخدمي التقارير المالية، مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك المقرضين الحاليين والمرتقبينن وغيرهم لتزويدهم بالمعلومات المحاسبية المفيدة، في اتخاذ القرارات الإقتصادية الصائبة، وطالما أن المحاسبة تعد من العلوم الإجتماعية التي تتأثر بالظروف الإقتصادية والإجتماعية والثقافية، والقانونية والسياسية في البيئة التي تعمل فيها، فقد كان للتغيرات المستمرة لتلك الظروف الأثر في تغيير ما يحتاج إليه، مستخدمي التقارير المالية من معلومات، الأمر الذي أدى إلى اختلاف النظرة إلى مايجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة في كل مرحلة من مراحل تطورها المستمر، وهونفس الشي الذي خلق التحديثات المتوالية على مستوى الإطار المفاهيمي للمحاسبة، حيث أن المحاسبة تعيش في بيئة ديناميكية، مما يفرض عليها الحركية الدائمة والتغيير الدائم، لضمان الإستمرارية.

---

[216] Ana Lalević Filipović,**REVISED QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF FINANCIAL STATEMENTS AS PRECONDITION FOR STREGHTENING INFORMATION POWER ON CAPITAL MARKET**,Economics and Organization Vol. 9, No 1, 2012, p : 86.

[217] بديسي فهيمة،بولجنيب عادل، **تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:249.

المبحث الثاني :الإطار التصوري للمحاسبة المالية حسب scf

يعرِّف الإطار التصوري مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية والمتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، ويوضح الخصائص النوعية للقوائم المالية، كما يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، بالإضافة إلى تحديد مجال التطبيق وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول :مفهوم الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني :مكونات الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث :أهمية ماجاء به الإطار التصوري مقارنة مع pcn، ومدى تجاوبه مع المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول :مفهوم الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي scf إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإنتاج وتقديم معلومات مالية، وتسمح بإعداد كشوف مالية تلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لها، وتقوم على أساس المبادئ المتعارف عليها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني[218]وقبل التطرق إلى الإطار التصوري يتوجب التعرض إلى مفهوم المحاسبة المالية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة المالية

يمكن النظر إلى المحاسبة المالية من زاويتين الأولى اقتصادية والثانية قانونية.

أولا- من الناحية الاقتصادية: عرفها القانون07 - 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، على النحو التالي:" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في بداية السنة المالية "ويتضمن النظام المحاسبي المالي، إطارًا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية[219] .

ثانيا- من الناحية القانونية[220] : نظام المحاسبة المالية الجديد هومجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها،ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشتمل على :

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعيIFRS .
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف.

---

[218] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية رقم 74،**قانون رقم 07 – 11** مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ،يتضمّن النظام المحاسبي المالي، المادة 6، ص:4.

[219] نفس المرجع، المادة 7، ص:4.

[220] كتوش عاشور، متطلبات **تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS)في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد6 ، الجزائر،2009، ص:291 .

- أشكال القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

ثالثا – خصائص المحاسبة المالية: تتميز المحاسبة المالية بالخصائص التالية:

- نظام للمعلومة المالية: تركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم القانوني؛
- قوائم تعكس بصدق المركز المالي: مبدأ الصورة الصادقة؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا: تتكون القوائم المالية من معطيات قابلة للتقييم النقدي؛
- تصنيف، تقييم، وتسجيل المعلومات المالية: بالاعتماد على مبادئ متوافقة مع المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة المؤسسة: من خلال جدول حساب النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة: من خلال جدول التدفق النقدي؛
- يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة: مبدأ الدورية.

رابعا– أهداف المحاسبة المالية: لقد تطورت أهداف المحاسبة العامة تبعا لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية...) ويمكن أن نصنف أهداف المحاسبة المالية على النحو التالي:

1 – الأهداف التقليدية: وهي حساب كل من نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة

2 – الأهداف الحديثة ويمكن تلخيصها كالتالي :

- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد سعر البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية...
- تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية
- تعريف الغير (الشركاء، الدائنون، البنوك...) عن الوضعية المالية للمؤسسة

بتعبير أدق يمكن القول أنه بالإضافة إلى أهداف المحاسبة بصفة عامة المتمثلة في توليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الإقتصادي وتوفيرها بصورة ملائمة لمستخدميها، فإن المحاسبة المالية تختص بتوليد هذه البيانات والمعلومات لكن في إطار معين، فالمحاسبة المالية تهتم أساسا بتوليد البيانات التي تتعلق بمخزون الثروة الإقتصادية

لدى وحدة محاسبية محددة في لحظة زمنية معينة ومايطرأ على هذا المخزون من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة نتيجة مزاولة المؤسسة لنشاطها الإقتصادي الذي قامت من أجله خلال تلك الفترة[221] .

الفرع الثاني :الإطار التصوري للمحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار المفاهيمي "conceptuel Framework" *من بين الإضافات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، ومصطلح الإطار المفاهيمي تعلق أساسا بتاريخ التنميط المحاسبي الأنجلوسكسوني وعلى وجه الخصوص التنميط المحاسبي الأمريكي[222]، ويحدد الإطار التصوري، الافتراضات التي تقوم عليها المعايير المحاسبية والمفاهيم الرئيسية المستمدة من هذه الافتراضات ويناقش النطاق والقيود المفروضة على المعلومات المالية المقدمة[223].

أولا – تعريف الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي :عرف (ن م م)* الإطار المفاهيمي على أنه بمثابة دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أوتفسير[224].

ثانيا – دور الإطار التصوري حسب (ن م م): ذكر المرسوم التنفيذي 08 -156 المتضمن قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في المادة 2، دور الإطار التصوري للمحاسبة المالية كمايلي :

- تحديد المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية المتمثلة في الفروض والمبادئ الواجب احترامها أثناء إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية المميزة للمعلومات المالية؛
- مرجع أودليل عملي لإعداد المعايير؛
- تسهيل عملية تفسير المعايير وفهم العمليات غير المتطرق لها في القانون المحاسبي.

ثالثا – أهداف الإطار التصوري حسب (ن م م) : يهدف مضمون الإطار التصوري إلى التوفيق والتوحيد المحاسبي المالي بالإضافة إلى مايلي[225] :

---

[221] مرعي عبد الحي ، الصبان محمد سمير ،**التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة**،مرجع سابق،ص: 7-8.

* وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي(Cadre conceptuel)،وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق،حييث سماه النظام المحاسبي المالي **بالإطار التصوري**.

[222] Bernard.Colasse, cadre comptable conceptuels, **encyclopédie de comptabilité contrôle du gestion et audit**, Economica, Pris, 2000 ,p :93.

[223]بالرقي تيجاني و آخرون،**دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية و الفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:45.

* نظرا لكثرة استخدامنا لعبارة "النظام المحاسبي المالي" سنستخدم بعض الإختصرات للدلالة عليهه بدلا من تكرار العبارة كلها ومن الإختصارات التي سنستخدمها خلال بحثنا : (ن م م)، أو (SCF) وكذلك نشير إلى المخطط المحاسبي الوطني باختصار (م م و) أو (pcn)

[224] الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 7، ص:4.

- –تطوير المعايير
- تحضير الكشوف المالية
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المتضمنة في الكشوف المالية والمعدة وفق المعايير المحاسبية
- إبداء رأي حول مدى موافقة الكشوف المالية مع المعايير .

رابعا- الغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية: يركز هذا الإطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المؤسسة، ويكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار في ما يلي[226]:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، ولكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباه تلك المعايير؛
- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم(مثل إدارة المؤسسة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛
- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛
- لا يعتبر هذا الإطار معياراً محاسبياً، وعليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أوالإفصاح عن أي أمر .

المطلب الثاني :مكونات الإطار التصوري وفق النظام المحاسبي المالي

إن الإطار المفاهيمي في النظام المحاسبي المالي من شأنه تحديد مجال التطبيق، والمبادئ والفروض المحاسبية وكذا تعريف الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج [227]بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومة المالية[228]

من خلال ماسبق يمكن القول ان الإطار التصوري يتكون من :

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والإتفاقيات المحاسبية؛

[225] الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 3، ص:4.

[226] مفيد عبداللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، مرجع سابق، ص30–29 .

[227] الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 7، ص:4.

[228] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08–156**،المؤرخ في 20جمادى الأولى لعام 1429 الموافق لي 26ماي 2008،تضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 – 11مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 ا لوافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي،ص:11.

- المفاهيم التي تشكل أساس إعدادا وعرض الكشوف المالية مثل :الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات؛
- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: مجال التطبيق:

يقصد بمجال التطبيق المؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، ولقد حدد القانون 07-11 السابق الذكر وفقا للمواد 02 و 04و 05مجالات تطبيق هذا النظام والتي تم التعرض لها سابقا.

الفرع الثاني :المبادئ والفروض المحاسبية المتبناة في النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبرِّرة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرِّع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) والتي تحظى بالإجماع الدولي، وحددت المادة **6** من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي أهم المبادئ المحاسبية المعترف بها والواجب مراعاتها لدى إعداد الكشوف المالية ولاسيما[229] (محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر)، كما أن شرح بعض المبادئ أعلاه تم في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي لقانون (ن.م.م) هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها[230] :

- استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها
- احترام اتفاقية الوحدة النقدية : أي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائية تسجل بالدينارالجزائري
- مبدأ الأهمية النسبية :أي أن الكشوف المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تطبق على العناصر الأقل أهمية
- مبدأ الحيطة والحذر

أولا :شرح لبعض للمبادئ المحاسبية وفق ما جاء به النظام المحاسبي: سنحاول تقديم شرح لبعض المبادئ المحاسبي وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مايلي:

[229] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق، المادة 6،،ص:11.

[230] عطية عبد الرحمن،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص:1.

1-المبادئ المتعلقة بالملاحظة :

1-1 مبدأ القيد المزدوج:جاء في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تُحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن

1-2 مبدأ الوحدة المحاسبية :حسب هذا المبدأ يتم اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها حيث تستبعد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية وتكون الدفاتر المحاسبية للوحدة مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين[231].

1-3 مبدأ إستقلالية الدورات:تضمن المرسوم التنفيذي08 -156 مجموعة من المواد تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أومبدأ استقلالية الدورات نذكر منها مايلي:

- المادة 12 التي تنص بأن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن اجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛
- لمادة 13 التي تنص بأن يربط الحدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومبرمجة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الوافقة على حسابات السنة المالية.
- المادة 17 والتي تنص بأنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة
- كما حدد القانون07 -11 السنة المالية أوالمحاسبية بـ 12 شهر تغطي السنة المدنية، ويسمح في بعض الحالات الاستثنائية للكيان أن يغلق السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر عند[232]:
- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.
- في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية اقل أوأكثر من اثني عشر شهرا لاسيما في حالة إنشاء أووقف نشاط المؤسسة أوحالة تغيير تاريخ الغلق، ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

2 – المبادئ المتعلقة بالقياس :تتمثل في ما يلي :

2-1 مبدأ الوحدة النقدية :ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08 – 156 كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوفات المالية، فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا،

[231] الجريدة الرسمية،العدد رقم 27، **المرسوم التنفيذي رقم 156/08**،مرجع سابق، المادة 9،ص:12.

[232] الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق،، المادة 30، ص:6.

غير انه يمكن ذكر المعلومات الغير القابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي، بملحق الكشوف المالية، وبالتالي فقد قسم النظام المحاسبي المالي الجديد الأحداث والمبادلات إلى نوعين كمية لها أثر مالي تسجل في دفاتر المؤسسة وتظهر في القوائم المالية، وأخرى نوعية ليس لها أثر مالي لا تسجل في سجلات محاسبية بل تُذكر في الملاحق، كما حدد الدينار الجزائري عملة وحيدة لتسجيل المبادلات والأحداث المالية وقياس المعلومات المرفقة في القوائم المالية، أما العمليات المدونة بالعملات الأجنبية يتم تحويلها إلى العملة الوطنية[233].

2-2 مبدأ التكلفة التاريخية :تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أوتطور القدرة الشرائية للعملة [234].

3-2 مبدأ الحيطة والحذر :ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أوالتقليل في قيمة الخصوم والتكاليف؛[235]، وقد أكد النظام المحاسبي المالي على إلزامية استجابة المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أونتائجه، بمعنى أنه لا يُبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، كما شدد المرسوم على أهمية أن ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطيات خفية أومؤونات مبالغ فيها.

3- المبادئ المتعلقة بالاتصال: تشمل ما يلي

1-3 مبدأ الأهمية النسبية :بمقتضى هذا المبدأ تُظهر الكشوف المالية كل معلومة مهمة من شأنها أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوفات المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأموال والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أوالمبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلا جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة من حيث الطبيعة أو لوظيفة [236].

---

[233] نفس المرجع، المادة 10، ص:4.

[234] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق،المادة 16،ص:12.

[235] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris 2002, p 53.

[236] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق، المادة 16،ص:12.

3-2 مبدأ الصورة الصادقة: الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان من حيث طبيعتها ونوعيتها وفي ظل احترام قواعد المحاسبة، يتمثل في مقدرتها على تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه وعن متغيرات وضعيته المالية بشكل صادق [237]

3-3 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08 -156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية لأنه لا يُبرر أي استثناء عن هذا المبدأ إلا بالبحث عن معلومة أفضل أوتغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف.

3-4 مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني :يقتضي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تفضيل الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني في المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وذلك من أجل أن تعبر المعلومات المالية بصدق عن الأحداث التي من المفروض أنها تمثلها، حيث إن جوهر العمليات والأحداث غير متوافق دائما مع شكلها القانوني، وعندما يقع تعارض بين هذين الجانبين يجب تغليب المضمون الاقتصادي[238] ، فلا يوجد منفعة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في نفس الوقت غير ممثلة للواقع[239] ، ومن خلال النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تم تبني هذا المبدأ حيث نصت المادة 18 من نفس المرسوم 08-156 على أن تُقيَّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني

3-5 مبدأ عدم المقاصة: ينص هذا المبدأ على عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم والايرادات والاعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونا[240]، أي أنه لا يمكن إجراء أي المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أوبين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هومنع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس، [241] غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أوتعاقدية، أوإذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أوعلى أساس صاف.[242]

---

[237] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية **العدد 19**، **القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008** المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،25 /03/ 2009 ، ص:85.

[238] جمعة حميدات، محمد أبو نصار، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية :الجوانب النظرية و العملية**،دار وائل، عمان، 2008 ص:9.

[239] الجعارات خالد ، **معايير التقارير المالية الدولية " IASs & IFRSs"**،مكتبة الجامعة، الشارقة،2008 ، ص53 .

3- حواس صلاح ، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، جامعة الجزائر، 2012، ص:8.

[241] A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger 2009, p :89.

[242] الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 15، ص:4.

3-6 مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أوتغيرات القدرة الشرائية للعملة[243]، لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبيين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم.[244]

3-8 مبدأ الثبات في اتباع النسق: أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة على الدورة الحالية، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أوبناء على تجربة أفضل أومعلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.[245]

ثانيا - الفروض المحاسبية في النظام المحاسبي المالي: تعرف الفروض المحاسبية بأنها "مجموعة من الفرضيات المتعارف عليها بين المحاسبين والمعتمدة كأساس لفهم البيانات المالية والحسابات الختامية، يمكن تغييرها تبعا للمتغيرات التي تتأثر بها النظم المحاسبية"[246]، وحسب النظام المحاسبي المالي هناك فرضين أساسيين يجب التقيد بهما عند تحضير القوائم المالية هما فرض الإستمرارية وفرض الإلتزام [247]:

1- **محاسبة الاستمرارية:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل وقد ورد هذا الفرض في المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي رقم08 -156 التي نصت على إعداد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أوقرارات قبل نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أوالتوقف عن النشاط في المستقبل القريب أي أن:

- المؤسسة مستمرة في أعمالها وأنشطتها في المستقبل المنظور ولا تنوي وليست بحاجة إلى تصفية أنشطتها؛

---

[243] نفس المرجع، المادة 6.

[244] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 75.

[245] انظر في ذلك :

- الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المواد 37، 38، 39، 40، مرجع سابق،ص 6,
- الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق، المادة 15ص 12، مرجع سابق.

[246] عاطف الأخرس و إيمان الهنيني، **مبادئ المحاسبة و تطبيقاها**، مرجع سابق، ص:15.

[247] Rachida boursali. **Les normes comptable du SCF** .Aloulfia talita ,2010, p : 17.

- في حالة وجود النية أوالحاجة لإعداد القوائم المالية على أساس مختلف فإنه يتم تحديد وتبرير هذا الأساس في الملاحق.

2- **محاسبة الإلتزام** :حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لفرض الاستحقاق، وحسب هذا الفرض يتم معرفة نتيجة نشاط الكيان الفعلي بغض النظر عن تدفقاته النقدية (الأساس النقدي) [248]، حيث أقرت المادة 06 من المرسوم التنفيذي المتضمن أحكام تطبيق القانون المحاسبي المالي بأنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها وتعرض في الكشوف المالية للسنوات التي ترتبط بها أي أن:

-تسجل آثار العمليات والأحداث عند حدوثها وليس عند دفع النقدية أوما يعادلها بالدفاتر المحاسبية وفي الفترات المالية التي تخصها؛

-يتم الاعتراف بالمصروفات والإيرادات المكتسبة لفترة محاسبية سواء دفعت أولم تدفع وقبضت أولم تقبض.

الفرع الثالث :بعض المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

إحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مفاهيم لكل من المحاسبة المالية، الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء والنتيجة الصافية[249]، و يمكن شرحها بإيجاز كما يلي[250] :

أولا – تعريف الأصول في (ن.م.م): إن المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) عرفت الأصول كالتالي:" تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية "

ثانيا – تعريف الخصوم في (ن.م.م): عرفتها المادة 22 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) كالتالي " تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية " هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما ،و تقسم الخصوم إلى خصوم جارية أو غير جارية ، فالخصوم الجارية هي التي يُتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال

[248] بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية) ولاية بسكرة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:231.

[249] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، القطب المكون:جامعة أم البواقي، الجزائر،.2010/2011 ، ص 50

[250] B.Chabane et L.Dahbia **le système comptable financier** : **Avancées et exigences de son application** ,séminaire international .les normes comptable internationale IAS/ IFRS Evolution et application le cas de l'Algérie .université TIZI-OUZOU les 20 et 21 mai 2008, pp 6-7.

العادية أوخلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير جارية.

ثالثا – تعريف النواتج في (ن.م.م): عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون (ن.م.م) كالتالي : " تتمثل منتوجات (أي نواتج) سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة في شكل مداخيل أوزيادة في الأصول أوانخفاض في الخصوم كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات (أي المؤونات) المحددة بموجب قرارمن الوزير المكلف بالمالية " وتتمثل النواتج المالية حسب(ن م م) في(منتوجات المساهمات، عائدات الأصول المالية، عائدات الحسابات الدائنة، فارق التقييم عن الأصول المالية، فوائض القيمة، أرباح الصرف، الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية، المنتوجات المالية الأخرى)

رابعا – تعريف الأموال الخاصة في (ن.م.م): عرفتها المادة 24 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون (ن.م.م) كالتالي تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة، أوفائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية، أي هي: الفائدة الباقية من المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للكيان في أصوله بعد حسمها من خصومها (الخارجية)[251].

خامسا :تعريف الأعباء في النظام المحاسبي المالي: عرفتها المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون (ن.م.م) كالتالي" تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا (المنافع) الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أوفي شكل ظهور خصوم وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أوالاحتياطات (أي المؤونات) وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية" وتتمثل الأعباء المالية حسب (ن م م) في (أعباء الفوائد، الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات، فارق التقييم عن أصول مالية-نواقص القيمة، خسائر الصرف، الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية، الأعباء المالية الأخرى)، وبصفة عامة فإن الأعباء تمثل الانخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أوزيادة عناصر الخصوم[252].

[251] الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008 ،مرجع سابق،ص:82.

[252] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستيرفي العلوم التجارية، جامعة تبسة، القطب المكون:جامعة أم البواقي، الجزائر،.2010/2011 ، ص 50 .

الفرع الرابع :الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي جاء بها (ن م م)

إن المعلومات التي تحتويها البيانات المالية يمكن أن تكون أداة محرضة تستخدم لتحفز بعض الناس على القيام بتصرفات معينة خصوصاً صانعي القرار من مستثمرين ومقرضين[253] ، ولكي تكون المعلومات المحاسبية والمالية ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقيق الفائدة منها، وتعتبر خصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية، أوما يطلق عليها بالصفات النوعية للمعلومات المالية من الأمور الضرورية التي يجب أخذها بعين الاعتبار للحكم على جودة ونفعية المعلومات المحاسبية والمالية، إذ أن هذه الخصائص هي التي تعطي للمعلومات المالية قيمتها وأهميتها بالقدر الذي تتصف به[254]، وتتمثل هذه الخصائص النوعية في أن تكون المعلومة المحاسبية قابلة للفهم من قبل مستخدميها، بالإضافة إلى ذلك نجدها ملائمة في ترشيد القرارات الاقتصادية وتساعد في توفير إمكانية التنبؤ، فضلا عن ما سبق من خصائص، فيجب أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة سواء على مستوى المؤسسة بحد ذاتها (سنوات سابقة) أوعلى مستوى المؤسسات الدولية (الشكل الموحد)، وأيضا فهي تمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وفي هذا الإطار اكد النظام المحاسبي المالي من خلال **المادة 8** من المرسوم النفيذي **156-08** على وجوب توفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة والوضوح .وقابلية المقارنة، كما قدم بعض الشروحات لهذه الخصائص ضمن الملحق رقم **3**، من القرار المؤرخ في 25مارس**2009** ، الخاص بتعريف المصطلحات، و يتضمن (ن م م) في جوهره جملة من الخصائص النوعية، قد لا نجد أنه ذكرها اوتطرق إليها في النصوص الخاصة به، إلا انها يتوفر عليها ضمنيا، حيث سنحاول الوقوف على هذا بالدراسة والتحليل من خلال هذا الموضوع البحثي في الفصلين الاخيرين .

المطلب الثالث :أهمية ماجاء به الإطار التصوري مقارنة مع pcn، ومدى تجاوبه مع المعايير المحاسبية الدولية .

من أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هو الإطار التصوري، حيث جاء متطابقا مع محاور الإطار الفكري للمرجعية الدولية المحاسبية (**IAS/IFRS**)، حيث يتفق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التصوري الدولي من حيث المحتوى في تحديد أهداف المحاسبة المالية وإن اختلفا في صياغتها وفي درجة

[253] عبد الرحمن مرعي، **دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 22 العدد الثاني،2006، ص:189.

[254] الجعارات خالد ،**وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية**،مرجع سابق،ص:190.

وضوحها، ويعد غياب الإطار التصوري في المخطط المحاسبي الوطني من أهم أسباب جمود المحاسبة في الجزائر حيث كان من الصعب إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ومن ضمن المآخذ على الإطار التصوري المعتمد في النظام المحاسبي المالي، هوإهماله لنقطتين هامتين هما :فئات المستعملة للقوائم المالية واحتياجات المعلوماتية لهذه الفئات المستعملة للقوائم المالية.

وسنحاول أن نوجز أهم الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني ، ومدى تماشي هذه الإختلافات مع المرجعية المحاسبية الدولية من خلال ما يلي :

الفرع الأول :بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق

مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة التي يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين، وتحدد هذه الكيانات انطلاقا من رقم أعمالها كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار[255].

الفرع الثاني :بالنسبة للمفاهيم

تعتبر أغلب المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، مستوحاة من المرجعية الدولية[256]، ولذلك لاحظنا إختلافات جوهرية مع ما كان موجود في pcn، خصوصا في ظل اعتماد مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني، الأمر الذي كان له تأثيرات مهمة على الميزانية*، وحتى على الجانب الجبائي حيث أنه في إطار اعتماد مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني، فإن من الواجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل لرفع اللبس والغموض الواقع بالنسبة لعقود التقاول من الباطن وعقود التأجير، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصولا حسب النظام المحاسبي المالي،نظرا لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل[257].

[255] مسامح مختار ، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**،مرجع سابق ذكره،ص:243.

[256] صالح مرزاقة، فرحات عبد لكريم ، **النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية الجزائرية : الواقع و الأفاق**،مرجع سابق ذكره،ص:639.

* سنتناول تأثير تبني مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني،خلال الفصل الموالي بأكثر تفصيل .

[257] صالح مرزاقة، فرحات عبد لكريم ، **النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية الجزائرية : الواقع و الأفاق**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:639.

الفرع الثالث :الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

فيما يتعلق بخصائص المعلومات التي يحتويها الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، فإنها تتطابق مع الخصائص التي جاء بها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** والتي سوف نتطرق إليها في الفصل الأخير بالتفصيل .

الفرع الرابع :الفروض والمبادئ

يلاحظ على هذه أن المبادئ والفروض المتبناة في (ن م م) جاءت متقاربة مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية [258]، وبالأخص الفروض المعتمدة في إعداد القوائم المالية حيث أن إعداد القوائم المالية بموجب IAS 1 يتم بموجب فرض استمرارية الشركة، وفي حالة وجود أية ظروف تحول دون الاستمرارية يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة ,وكذلك الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS 1 إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أوالقبض النقدي[259]

وسنحاول تقيدم أهم الإختلافات بين SCFو PCN، و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال الجدول الموالي.

[258] مسامح مختار ، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ،مرجع سابق،ص:243.

[259] حميداتو صالح،بوقفة علاء، **دور معايير المحاسبة الدوليةIAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول : "الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة البليدة كلية العلوم الإقتصادية،"يومي 29 و 30 نوفمبر2011 ،ص:167.

الجدول رقم (07): مقارنة بين كل من SCF ، PCN، المعايير المحاسبية الدولية

العرض	المعايير المحاسبية الدولية	SCF	PCN
التعريف (الموضوع).	الاطار، الأهداف، تعريف القوائم المالية	تقدم الكشوف المالية	لا يوجد تعريف واضح
مجال التطبيق	بموجبه تطبق البيانات المالية على جميع المؤسسات بغض النظر عن نوعها، كما يبين المستخدمين.	كل الأشخاص المادية و المعنوية تلتزم بهذه المحاسبة. أما الكيانات الصغيرة فهذه ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.	كل الأشخاص المادية والمعنوية التي تخضع للضريبة وفق النظام الحقيقي.
الفروض المحاسبية	– محاسبة التعهد. – استمرارية الاستغلال.	– محاسبة التعهد. – استمرارية الاستغلال.	– محاسبة التعهد هي ضمنية. – لكن لا يوجد تلميح في PCN لاستمرارية الاستغلال.
المبادئ المحاسبية	– الأهمية النسبية. – الصور الصادقة. – الحيطة والحذر. – التسوية(الدورية). – استقلالية الدورات. – الوحدة المحاسبية. – عدم التعويض المناقصة. – ثبات الطرق. – وحدة العملة (الوحدة النقدية). – التكلفة التاريخية. – إجبارية الميزانية الإنتاجية. – أسبقية المظهر الاقتصادي على القانوني .	نفسها بالنسبة لمبادئ المحاسبة الدولية.	– وحدة النقدية. – عدم المعارضة (المقاصة). – الدورية(السنوية). – التقييم بسعر الاكتساب. – وحدة الطرق المحاسبية. – الحيطة والحذر. – الصورة العادلة. – إجبارية الميزانية الإنتاجية(ضمنية). – استقلالية الدورات.

المصدر : هاني منال ، نوبلي نجلاء ، **تأثير معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي على الاتصال المالي – دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة–** ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية–IAS-IFRS IPSAS)في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014، ص:429.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني (الميزانية، جدول حسابات النتيجة) :

قد يبدو من الوهلة الأولى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي هي نفسها المستعملة في المخطط المحاسبي الوطني، لكن التشابه هو في المسميات والمبدأ المستعمل فقط أما من ناحية العرض و التقييم فهناك إختلافات مهمة[260] .

تماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS1حددت المادة 25 من قانون07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أن على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون إلزامية إعداد قوائم مالية سنوية، ومن بين القوائم التي ألزم بها النظام المحاسبي المؤسسات هي: الميزانية وجدول حساب النتيجة، وبالرغم ان هذين القائمتين كانتا موجودتان في المخطط المحاسبي الوطني السابق، إلا أن عرضهما وفق النظام المحاسبي المالي يحمل اختلافات مهمة عما كان معمول به سابقا، باعتبار ان عملية الإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية تخضع لمعايير تعمل في جوهرها على ضمان معلومة محاسبية ذات جودة، وأكثر منفعة لمستخدميها، وبغرض الوقوف على طريقة عرض القائمتين في ظل النظام المحاسبي المالي، وكذلك بهدف الوقوف على أهم الإختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني السابق سنتطرق خلال هذا المبحث إلى :

المطلب الأول عموميات حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الثاني عرض (الميزانية) قائمة المركز المالي حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثالث :عرض جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

[260] كتوش عاشور،متطلبات **تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS** في الجزائر، مرجع سابق،ص:300.

المطلب الأول عموميات حول القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الاول :مفهوم العرض

يشير العرض إلى الطريقة أو الأسلوب أوالشكل أو الترتيب الذي يتم به تنظيم عرض القوائم المالية للمؤسسة، وإظهار المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة [261] .

الفرع الثاني :عموميات حول عرض القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني

إعتمد المخطط المحاسبي الوطني نوعين من القوائم المالية، قوائم مالية شاملة وقوائم مالية ملحقة.

1- **قوائم مالية شاملة** :وتتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج .

2- **القوائم المالية الملحقة** :وتشمل 15 جدولا ملحقا تكمل القوائم المالية الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة بما يسهل فهمها بمجرد الاطلاع عليها، [262]ويمكن عرضها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 08 القوائم المالية الملحقة وفق المخطط المحاسبي الوطني

الرقـــــــــــم	البيـــــــــــــــان
1	حركات الأموال
2	الإستثمارات
3	الإهتلاكات
4	المؤونات
5	الحسابات ادائنة
6	الأموال الخاصة
7	الديون
8	المخزونات
9	استهلاك البضائع، المواد واللوازم
10	مصاريف التسيير
11	البيوع وأدات الخدمات
12	المنتجات الأخرى
13	نتائج على التنازلات عن الاستثمارات
14	إلتزامات مقبولة والتزامات مقدمة
15	معلومات متنوعة

المصدر مستخرج من للقرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

[261] الشلتوني فايز، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية، غزة،2005 ،ص:77.

[262] بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، مرجع سابق، ص: 180.

الفرع الثاني :الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية وفق SCF:

نص النظام المحاسبي المالي على عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها كما يلي[263]:

- يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية والأداء للمؤسسة، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.
- تُضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتُعد في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.
- يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة، بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.
- تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية
- توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى السنة الماضية، ويتضمن الملحق معلومات مقارنة، تأخذ شكل وصفي عددي، وفقي حالة عدم إمكانية مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع الأقسام العددية من القوائم المالية للسنة السابقة(بسبب تغير طرق تقييم العرض) يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

[263] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق،المواد :26،28،27، 29،ص:13-14.

الفرع الثالث :المعلومات العامة التي يجب أن تظهر في القوائم المالية وفق SCF

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية هي[264] :

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للكيان المقدم للكشوف.
- طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أوحسابات مدمجة أوحسابات مركبة.
- تاريخ الإقفال لعملية التي تقدم بها.

✓ ويتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان وهي كالتالي :

أ .عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

ب .الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.

ج .اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

د .معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

الفرع الرابع :مكونات القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي[265]

تماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS1نصت المادة 25 من قانون07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، أن على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج؛

يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة ،حيث تضبط وتعد القوائم المالية في اجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية .

[264] الجريدة الرسمية رقم 74، **القانون رقم 07–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق،المادة 25، ص:5.

[265] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08–156**،مرجع سابق، المادة 33، ص:13.

المطلب الثاني عرض (الميزانية) قائمة المركز المالي حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني :

الفرع الاول: تعريف الميزانية

أولا – تعريف عام: تمثل الميزانية الصورة الفوتوغرافية لثروة المؤسسة في تاريخ محدد، وذلك من خلال جانبي الأصول والخصوم وقد يطلق على هذه القائمة اسم الميزانية العمومية، وهومصطلح قديم، أما اصطلاح قائمة المركز المالي فهو حديث نسبيا، وتقوم المؤسسة باعداد هذه القائمة من اجل بيان المركز المالي لها في تاريخ معين[266]، وتعرّف الميزانية على أنها كشف أو تقرير يعكس الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة (غالبا ما تكون آخر السنة المالية) ليصور موقف المركز المالي ولبيان أرصدتها من حقوق المؤسسة متمثلا في استخدام الاموال في مختلف بنود الأصول وماعليها من خصوم متمثلة في الالتزامات الداخلية المعبر عنها بحقوق الملكية، والالتزامات الخارجية المعبر عنها بالاتزامات أو المطلوبات بأنواعها ومصادرها وآجالها المتاحة سواءا كانت قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل[267] .

ثانيا– تعريف الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي : عرفت **المادة 32** من المرسوم التنفيذي **08/156** الميزانية كالتالي: " تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجاريةإذن وطبقا لـ (ن.م.م) فالميزانية هي جدول أوقائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف الأصول إلى عناصرجارية وأخرى غيرجارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية .

الفرع الثاني :أهمية الميزانية

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تؤدي دورا إعلاميا هاما، نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية، بالمعلومات التي تخص المركز المالي للمؤسسة، من خلال التعريف بقيمة الموارد المراقبة من طرف المؤسسة والتعريف بهيكلتها المالية خلال فترة معينة، بمعنى أنها توفر

[266] مسعد محود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى،دار إثراء للنشر،الأردن،2009،ص:30

[267] كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر الى علم المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع،عمان، 2004،ص:522.

معلومات مفيدة عن مدى متانة أوقوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين ما لدى هذه الأخيرة من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير[268].

الفرع الثالث :مزايا قائمة الميزانية

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم التي تُعدها المؤسسة ، فهي بمثابة تلخيص معلوماتي دقيق لمئات الصفحات من السجلات المحاسبية التفصيلية، وبالإضافة إلى ماسبق فإن قائمة الميزانية تزخر بمميزات كثيرة يمكن بلورتها في النقاط التالية[269] :

-تعتبر الميزانية بيانا للمركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق ماعليها من إلتزامات ؛

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

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

-التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الارباح التي يتم احتجازها أواوالتمويل الخارجي بنسبة الإتزامات إلى حقوق الملكية؛

-تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نموالشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها .

الفرع الرابع :عناصر الميزانية

أولا :الأصول

1- تعريف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي: تُعتبر الأصول موارد خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية المستقبلية إلى المؤسسة[270]، وتتكون الأصول حسب النظام المحاسبي المالي من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية ويعرِّف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها موارد مراقبة من طرف الوحدة أوالمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية لتحقيق منافع اقتصادية؛ بحيث تعني الرقابة على الأصل سلطة الحصول على منافع

[268] مطر محمد - **مبادئ المحاسبة المالية** - دار وائل، عمان،الطبعة الرابعة، 2007،ص 169.

[269] الجعارات خالد ،**معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع،الأردن، 2008،ص:114.

[270] - Bernard Raffournier**– les Normes comptables internationales(IAS/IFRS)** - 2e édition, economica, Paris, France, 2005, P : 19.

اقتصادية متعلقة بالأصل[271]، أي أن الأصول تتكون من الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية، والموجهة لتوفر لها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

2- **تصنيف الأصول:** لقد تطرق المرسوم 08-156 في المادة 21 إلى تصنيف الأصول على النحو التالي:

أ – أصول جارية : وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أواستهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول غير الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

ب- الأصول غير الجارية :وهي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإنما للإستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقاتها الإنتاجية، أي الغرض توظيفها على المدى الطويل أوغير الموجهة لأن يتم تحقيقها وهي الأصول التي تتم حيازتها خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، أوتلك الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأموال العينية الثابتة أوالمعنوية.

ثانيا :الخصوم

1- **تعريف الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي :**حسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم تتكون من الالتزامات الراهنة للمؤسسة والناتجة عن أحداث ماضية والتي يؤدي الوفاء بها إلى خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية في شكل أموال أو أصول أخرى، وتقسَّم الخصوم بدورها إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية، وضمن ما جاءت به المادة المادة 22 من المرسوم لمرسوم 08-156 فإن الخصوم هي التزامات حالية ناتجة عن أحداث سابقة يقابل الوفاء بها نقص في الموارد في انتظار الحصول على منافع اقتصادية، ومن الأمور المهمة التي يجب الإشارة إليها هنا أن((ن م م)) لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما .

2- **تصنيف الخصوم :** وتنقسم هذه الخصوم بدورها إلى خصوم جارية وغير جارية[272]:

أ – الخصوم الجارية :هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال أوخلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

ب- الخصوم غير الجارية :وهي الالتزامات التي لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية(التشغيلية) للمؤسسة، أو التي لا تُستحق خلال اثني عشر شهرا، أوتلك التي قد يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل

[271] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق،المادة 20،ص:13.
[272] الجريدة الرسمية العدد رقم 27،**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**،مرجع سابق،المادة 23،ص:13.

سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا، وكذلك الالتزام الذي يُتوقع إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لواستحق خلال الاثني عشر شهرا.

جـ - الأموال الخاصة (رؤوس الأموال الخاصة، حقوق الملكية) : تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، وهي المتبقي من مجموع أصول المؤسسة بعد استبعاد الديون، وبعبارة أخرى هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية، وتظهر الأموال الخاصة في الميزانية في جانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد.

الفرع الخامس المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية حسب (ن م م) :

تنص الفقرة 68 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على وجوب احتواء قائمة المركز المالي كحد أدنى على بنود معينه، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية كحد أدنى وهي[273]:

أولا-الأصول :

- الأصول الثابتة غير المادية(المعنوية)؛
- الأصول الثابتة المادية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية؛

ثانيا –الخصوم :[274]

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أوالمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

[273] الجريدة الرسمية العدد 19، **القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،الفقرة رقم **1** من المادة **220**،ص:23.

[274] الجريدة الرسمية ال**عدد 19**، **القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،الفقرة 3، المادة 220،ص:23 -24.

- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات (مؤونات) للأعباء والخصوم المماثلة(نواتج مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة السلبية ومعادلات (مقابلات)الخزينة السلبية.
- ميزانية البنوك والهيئات المالية المشأة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

بالإضافة إلى معلومات أخرى تظهر في الميزانية أوفي الملحق:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة
- مبالغ للدفع والاستلام
- المؤسسة الأم
- الفروع
- المؤسسات المساهمة في ا لمجتمع، جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين)
- في إطار مؤسسات رؤوس الأموال، ومن أجل كل فئة أسهم
- عدد الأسهم المرخصة، الصادرة، غير محررة كليا
- القيمة الاسمية للأسهم أوالفعل إذا لم تكن للأسهم قيمة اسمية
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية
- عدد الأسهم التي تملكها المؤسسة، فروعها والمؤسسات المشتركة
- الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أوعقود البيع
- حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم
- مبلغ توزيعات الحصص المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات) في السنة الماليةوفي المجموع
- وصف التزامات مالية أخرى إزاء بعض المساهمين في الدفع أوالاستلام.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أوتعاقدية، أوإذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر الأصول والخصوم (في نفس الوقت أوعلى أساس قاعدة صافية) فتخفيض حسابات المدينين من خلال تكوين مخصصات المؤونات، وتخفيض

الاستثمارات من خلال تكوين مخصصات الاهتلاكات لا تمثل إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم. وعليه تتم مقاصة الأصل أوالالتزام المالي والرصيد الصافي يظهر في الميزانية لما تكون الوحدة[275]:

-لها حق قانوني لتنفيذ المقاصة لمبالغ مسجلة محاسبيا

-ترغب في التخلص من الأصل أوالالتزام المالي وفق قاعدة شفافة، أوتحقيق الأصل وإطفاء الخصم في آن واحد

الفرع السادس شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي :

لم يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 المؤسسة باتخاذ شكل معين لقائمة المركز المالي، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أوعلى شكل جدول، وهناك أساليب عديدة لعرض بنود القوائم المالية نذكر منها[276] :

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يلي ذلك عرض الإلتزامات وحقوق الملكية بعرض الإلتزامات المتداولة ثم الغير متداولة ثم حقوق الملكية
- عرض الاصول المتداولة ثم غير المتداولة، ثم الالتزامات وحقوق الملكية، بعرض الالتزامات غير المتداولة ثم الإلتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية، (وهذا ما اعتمده النظام المحاسبي المالي)
- عرض صافي الأصول (الأصول – اللإتزامات) حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية ؛
- العرض وفقا لدخل التمويل طويل الأجل المستخدم في المملكة المتحده وغيرها من الدول (الأصول الثابته + الأصول المتداولة، -الحسابات الدائنة قصيرة الأجل= الدين قصير الأجل + حقوق الملكية)
- العرض وفقا لمدخل رأسالمال العامل :حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الإلتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الإلتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أوحقوق الملكية.

ويمكن أن نبين شكل الميزانية في النظام المحاسبي المالي من خلال الجدول الموالي:

[275] المجلس الوطني للمحاسبة :**مشروع النظام المحاسبي المالي**،2006،ص: 38 .

[276] الجعارات خالد ،**معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**،مرجع سابق،ص:119.

الجدول رقم (09): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الأصول

ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

الأصل المالي	ملاحظة	إجمالي N	رصيد إهلاك/N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء . المنتوج الايجابي أوالسلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائمة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية اخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجدات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:28.

الجدول رقم (10): قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ميزانية الخصوم

ميزانية الخصوم : السنة المالية المقفلة في.....

الخصوم	ملاحظة	N	.1N
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال تم إصداره رأس المال غير المستعان به علاوات واحتياطات . إحتياطات مدمجة(1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع(1)) رؤوس أموال خاصة اخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية(1)			
المجموع 1			
الخصوم الغير جارية قروض وديون مالية ضرائب(مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية(2)			
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية(3)			
مجموع عام للخصوم			

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:29.

الفرع السابع :نقائص الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني

تتخلل قائمة الميزانية ضمن المخطط المحاسبي الوطني جملة من النقائص نذكر منها مايلي[277]:

- لا يتوفر في شكل الميزانية المعطيات المتعلقة بالدورة السابقة، وهو ما صعَّب من إجراء المقارنة بين الدورات المالية بالاعتماد على الميزانيات، ويتم بدل ذلك الاعتماد على الجداول الملحقة، كما أنه ضمن الأصول والخصوم في الميزانية، لا تظهر بعض المجاميع الهامة مثل الأصول الثابتة، الأصول المتداولة، الأموال الدائمة، الديون أو الحقوق الطويلة والقصيرة الأجل.
- يتم التركيز في الميزانية على وضعية الذمة أكثر من التركيز على الواقع الاقتصادي، فحسب المخطط المحاسبي الوطني ، تُعد الميزانية بطريقة تسمح بتقديم وضعية الذمة المالية والقانونية للمؤسسة التي تمثل في لحظة معينة حقوقها والتزاماتها، وبالتالي يعتمد في ترتيب عناصر الأصول على مبدأ السيولة، أي ترتيبها من الأسفل إلى الأعلى إستنادا للفترة التي يمكن أن تقضيها هذه العناصر لكي تتحول إلى سيولة نقدية، وبالنسبة للخصوم يعتمد في ترتيبها على مبدأ الاستحقاق، أي ترتيب عناصر الخصوم من الأسفل إلى الأعلى إستنادا للمدة التي تُستحق فيها هذه العناصر.
- لا تظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية، الأصول المتداولة، الذمم الطويلة والقصيرة المدى ونفس الشيء في جانب الخصوم فيما يتعلق بالديون الطويلة الأجل والقصيرة، وعلى المستوى الميزانية الوضعية المالية لها امتياز على الوضعية الاقتصادية.

الفرع الثامن :الإختلافات بين pcn ,scf بالنسبة للميزانية [278]

- في المخطط المحاسبي الوطني" PCN " التصنيف في الأصول يكون حسب درجة السيولة، وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام المحاسبي المالي فالتصنيف هو حسب الجاري وغير الجاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أواستهلاكها أوبيعها في أجل يتجاوز " 12 شهرا "بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أواستهلاكها أوبيعها في "12 شهرا"التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم غير الجارية هي الخصوم التي يتم اطفاؤها" في أجل يتجاوز "12 شهرا"، أما الخصوم الجارية فهي التي تتم اطفاؤها خلال " 12 شهرا " التالية لتاريخ الإقفال.
- فرق تقني آخر مهم هو أن ما يظهر في الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني " PCN "هي أرصدة الحسابات التي تم الحصول عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية، بينما في

[277] بكيحل عبد القادر، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي**،رسالة ماجيستير في العلوم الإقتصادية ،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2009/2008،ص:24،25.

[278] حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**،أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،2009/2008،ص:217،218.

النظام المحاسبي المالي تجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع أرصدة بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

- المخطط المحاسبي الوطني يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام المحاسبي المالي يتميز بالديناميكية، بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات.
- نلاحظ حذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية التي كانت تظهر في الميزانية الحالية، ويعود سبب عدم ظهور المصاريف الإعدادية في scf لأنها إما تعتبر جزء من- تكلفة الاستثمار- أي انها تدخل في تكلفة الاستثمار وتهتلك معه أو لانها تظهر ضمن مصاريف الدورة العادية.
- في النظام المحاسبي المالي تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة، أما حسب المخطط المحاسبي الوطني فيعتمد عند تقييم الأصول على التكلفة التاريخية.
- في الخزينة حسب المخطط المحاسبي الوطني، تدخل العناصر السائلة فقط بينما حسب النظام المحاسبي المالي فتظهر العناصر السائلة وشبه السائلة) كالتوظيفات المالية قصيرة الأجل جدا والقيم المنقولة للتوظيف

الفرع التاسع :أثر تبني مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني وفق SCF على الميزانية

حسب النظام المحاسبي المالي أصبحت الميزانية ترتكز على الجوهر الاقتصادي أكثر منه على المظهر القانوني، حيث ظهرت على جانب الأصول منها عدة تغيرات نذكر منها: تقييم بعض التثبيتات على أساس سعر السوق بدلاً من التكلفة التاريخية، واعتماد مقارنة اهتلاك مكونات أصل ثابت كما لو كانت عناصر منفصلة وحسب مدد مختلفة، واعتماد خسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات لتغيير مخطط الاهتلاك كلما اضطرت الضرورة ذلك، ومراعاة التمييز الدقيق بين نفقات البحث وتلك الخاصة بالتطوير، وكذا تحديد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي توفرت فيها شروط التثبيت، وتحديد قيمتها جبائيا[279] .

وبما أن جدول الميزانية يضم العناصر المرتبطة بالوضعية المالية والمتمثل في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة، ونظرا لأن تعريف هذه العناصر حسب الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي يرتكز على الجوهر والواقع الاقتصادي وليس على الشكل القانوني، فقد اثر ذلك على تعريف بعض عناصر الميزانية، **حيث** عرف المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) في المادة 20، الأصول على النحو التالي:" تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية "،

[279] الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008 ،مرجع سابق.

وطبقا لهذا التعريف تقوم اعتبارات عديدة منها التأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل معالجة عقود الإيجار التمويلية[280]، حيث أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن المؤسسة تمارس رقابة عليها وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا يعكس النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية لجوهر العملية بمعزل عن شكلها القانوني، مما يزيد في شفافية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي المالية ويعطيها أكثر مصداقية [281]، ومنه فالنظام المحاسبي المالي يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة[282].

الفرع العاشر :دور الإدارة الجبائية في علاج الإشكاليات الناجمة عن تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني:

في إطار اعتماد مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني يجب على الإدارة الجبائية إعطاء، تعريف واضح ودقيق للأصل لرفع اللبس والغموض الواقع بالنسبة لعقود التقاول من الباطن وعقود التأجير، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصولا حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل[283].

وسنحاول تقديم مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الميزانية،من خلال الجدول الموالي:

[280] شنوف شعيب ، رمضاني لعلى ،**دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في جلب الاستثمارات في البلدان العربية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014.

[281] Jean François Des Robert, et outrs – **normes IFRS et PME** ,Op.cit, P:24.

[282] عجيلة محمد و آخرون ، **ارتباطات الإبداع المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية – رؤى وأبعاد–**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر،2014،ص:709.

[283] صالح مرزاقة، فرحات عبد لكريم ، **النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية الجزائرية** : الواقع و الأفاق، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:639.

الجدول رقم (11)المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الميزانية:

المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من 5 مجموعات في الأصول نجد: -الأصول غير الجارية -الأصول الجارية في الخصوم نجد: -الأموال الخاصة -الخصوم غير الجارية -الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف: **أولا:**المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية -دورة الاستثمار ←أصول غير جارية -دورة الاستغلال←أصول جارية، خصوم جارية -دورة التمويل← الأموال الخاصة، خصوم غير الجارية -مثال : في هذه الحالة كل ما هواستثمار مالي سندات المساهمة، سندات التوظيف طويلة الأجل، الاقراضات طويلة الأجل تصعد إلى دورة الاستثمار في الأعلى ضمن الأصول غير الدورية. **ثانيا** : بالإضافة إلى المعيار السابق يطبق أيضا معيار السيولة، فكل ما هوقصير الأجل ضمن الاقراضات مثلا أوكل ما هوسندات توظيف قصيرة الأجل يرتب ضمن الأصول الدورية. وكل ما هوقروض بنكية مثلا مستحقة في أقل من **12** شهرا (الجزء المستحق)توضع ضمن الخصوم الدورية.	تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 5أصناف: .1الأموال الخاصة .2الاستثمارات .3المخزونات .4الحقوق .5الديون تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة) تصاعديا (في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة. التي تظهر مرتبة في أسفل الميزانية بعد المخزونات على الرغم من عدم ارتباطها بدورة الاستغلال.

المصدر: حواس صلاح، **التوجه الجديد نحومعايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ،كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007 /2008، ص:221.

المطلب الثالث :عرض جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

الفرع الأول :مفهوم جدول حساب النتيجة

تُستخدم في الأدبيات المحاسبية العديد من المسميات للتعبير عن حسابات النتائج وتقديم وصف لهذه القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل :**قائمة الدخل** وهو التعبير السائد في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعرض عادة في شكل تقرير مالي يعبِّر عن نتيجة الأعمال في فترة معينة، مبتدئ بالمبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات والمصاريف الأخرى، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير **حساب الأرباح والخسائر**، وفي فرنسا يسمى **بجدول حسابات النتائج**، كما توجد له تسميات أخرى مثل **قائمة الربح**، **قائمة الأرباح والخسائر**، **بيان المصروفات والإيرادات**، ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة[284] .

أولا –التعريف العام لجدول حساب النتيجة:هو عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أوخسارة وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكدالمصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل [285].

ثانيا – تعريف جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي هو"بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أوتاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أوالخسارة"[286] وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال.

---

[284] العظمة محمد أحمد، العادلي يوسف عوض ، **المحاسبة المالية** ، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت،1986 ، ص:448.

[285] دونالد كيزو، **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ،2005، ص:168 .

[286] الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008 ،مرجع سابق، ص 24.

الفرع الثاني :أهمية جدول حساب النتيجة وأهدافه

أولا – أهمية جدول حساب النتيجة :إن جدول حسابات النتائج يعتبر من أهم القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذا الجدول تكمن في ما يلي[287]:

- المساعدة على التنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل.
- المساعدة في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية.
- المساعدة في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

ثانيا – أهداف جدول حساب النتيجة: يهدف جدول حسابات النتائج أساسا إلى قياس مدى نجاح المشروع خلال فترة زمنية في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمين بهذه القائمة للحكم على ربحية المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون [288]، كما يمكن أن نلخص بعض الأهداف الهامة لهذه القائمة فيما يلي[289]:

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها؛
- تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها؛
- تقييم جدارة المشروع بالاقتراض من المصارف والمستثمرين.

الفرع الثالث :مكونات جدول حساب النتائج

يحتوي جدول حسابات النتائج على الاعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الدورة المالية، ولا يؤخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أوتاريخ السحب، وتظهر من خلال هذا الجدول النتيجة الصافية للدورة المالية سواءا بالربح أوالخسارة[290]، ويتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما النواتج والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

أولا :الأعباءحيث عرفها(ن م م) كالتالي تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أوانخفاض أصول، أوفي شكل ظهور خصوم وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية المادة 26 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي .

---

[287] فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والاصول**، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن،2004، ص: 101.

[288] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 57.

[289] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشروالتوزيع،عمان،الأردن،،1998،ص31 :

[290] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص: 176.

ثانيا –النواتج :عرفت المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 والخاص بتطبيق قانون النظام المحاسبي المالي كالتالي : تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أوزيادة في الأصول، أوانخفاض في الخصوم .كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الفرع الرابع :طريقة عرض جدول حساب النتيجة

يتم إعداد جدول حسابات النتائج حسب scf وفق طريقتين حسب الطبيعة كما هو عليه الحال في المخطط المحاسبي الوطني (مع اختلاف في مستويات المعالجة)، وحسب الوظيفة والتي تقتضي التمييز بين مختلف التكاليف (تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الادارية) وأعطى المشرع الخيار في استعمال هذه الأخيرة، والتي تتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان غائب تماما في المخطط المحاسبي الوطني .

أولا – جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: يقوم على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع....)، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية :الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال) وحتى يمكن حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، يجب المرور على مجموعة من المراحل يمكن إختصارها كالآتي[291]:

1 النتيجة العملياتية:ويتم التوصل إلى النتيجة العملياتية عن طريق طرح الأعباء العملياتية من المنتوجات العملياتية

1-1 الأعباء العملياتية :تتمثل الأعباء العملياتية حسب النظام المحاسبي المالي في (مشتريات البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى، تغيرات المخزون، المشتريات المستهلكة، مشتريات أخرى وأعباء خارجية، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، أعباء المستخدمين، المخصصات للاهتلاك والمؤونات، الأعباء العملياتية الأخرى) .

2-1 المنتوجات العملياتية* : المبيعات من البضائع *، المبيعات من المنتجات المصنعة ومن الخدمات، رقم الأعمال، تغير المخزونات والمنتجات قيد الصنع، الإنتاج المثبت، إعانات الاستغلال، إستئناف على خسائر القيمة والمؤونات، المنتجات العملياتية الأخرى)

[291] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**،رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة،2012/2011،ص:47-49.

* يتطلب حساب النتيجة العملياتية وفق هذه الطريقة،حساب كل من إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية، القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال.

2- النتيجة المالية:ويتم التوصل إلى هذه النتيجة عن طريق طرح الأعباء المالية من النواتج المالية

2-1 الأعباء المالية حسب النظام المحاسبي المالي: تتمثل الأعباء المالية حسب (ن م م) في (أعباء الفوائد، الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات، فارق التقييم عن أصول مالية-نواقص القيمة، خسائر الصرف، الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية، الأعباء المالية الأخرى)

2-2 النواتج المالية حسب النظام المحاسبي المالي: تتمثل النواتج المالية حسب (ن م م) في(منتوجات المساهمات، عائدات الأصول المالية، عائدات الحسابات الدائنة، فارق التقييم عن الأصول المالية، فوائض القيمة، أرباح الصرف، الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية، المنتوجات المالية الأخرى)

3- النتيجة الجارية قبل الضرائب:وهي النتيجة "العادية" التي تم تحقيقها من خلال الأنشطة العادية للمؤسسة .

4- النتيجة الاستثنائية:ويتم حسابها من خلال طرح الأعباء الإستثنائية من النواتج الإستثنائية، لمنتجات والأعباء الناجمة عن أحداث خارجة عن النشاط العادي للمؤسسة أي ذات طابع استثنائي.

5- النتيجة الصافية للسنة المالية:تمثل الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للسنة المالية المعبر عنها، ويتم حسابها انطلاقا من النتيجة الجارية قبل الضرائب، حيث تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة، وتضاف إليها النتيجة الاستثنائية.

ثانيا -جدول حساب النتيجة حسب الوظائف :ويقوم على مقاربة تحليلية للمؤسسة بحيث ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهذا ما يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية[292]، ومن أجل إعداد هذه

* يدخل ضمن هذا العنصر مبيعات البضاعة والمنتجات التامة جميع المداخيل التي تحصلت عليها المؤسسة نتيجة بيع السلع والمنتجات خلال الدورة المالية، ولكي يتم احتسابها يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

-إذا قامت المؤسسة بتحويل المنافع والأخطار المتعلقة بملكية السلع والمنتجات إلى المشتري؛إذا لم يعد للمؤسسة القدرة على التدخل في عملية التسيير أو المراقبة الفعلية للسلع والمنتجات والتي تستوجب على المالكين في الحالات العادية؛ يمكن تقدير مبالغ الإيراد الخاص بالنشاط العادي بصفة موثوقة؛من المحتمل أن تتحصل المؤسسة على منافع اقتصادية نتيجة هذه العملية؛يمكن تقييم بموثوقية التكاليف الواجب تحملتها أو التي ستتحملها جراء هذا التعامل.

من خلال هذه الشروط نستنتج أنه يكفي أن تحوَّل إلى الزبون المنافع والأخطار المتعلقة بالسلع لكي نعتبر أنه يوجد إيراد، وهذا عكس ما كان **حسب المخطط المحاسبي الوطني pcn** الذي يجبر على إدخال الإيرادات في الدورة التي تمت فيها عملية خروج البضاعة أو نقل الملكية .كذلك إذا قامت المؤسسة ببيع بضاعة وقبضت لقاء ذلك ثمن البضاعة وثمن خاص بخدمات مستقبلية مثل خدمات ما بعد البيع، فإنه يجب على المؤسسة اعتبار ذلك المبلغ الإضافي من الإيرادات المؤجلة وتحمله في الدورة التي تقدم فيها تلك الخدمات.

[292] شنوف شعيب ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، المكتبة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008 ، ص17

القائمة، فإنه من الضروري إعادة ترتيب الأعباء حسب طبيعتها إلى الأعباء حسب الوظيفة كما هومبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (12)ترتيب الأعباء حسب وظيفتها

عناصر الاستغلال	المبلغ	كلفة المبيعات (الإنتاج)	أعباء التوزيع (التسويق)	أعباء إدارية (الإدارة)	أعباء أخرى (عملياتية)
– مشتريات البضائع. – تغيرات المخزون. – مشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى –تغيرات المخزون. –مشتريات أخرى وأعباء خارجية. –الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة. –أعباء المستخدمين. –المخصصات للاهتلاك والأرصدة. –أعباء الاستغلال الأخرى.					
المجموع					

Ali Tadzait ,**Maitrise du système comptable financier** .édition ACG,Algérie.2009, p : 90

ليس هناك إختلاف كبير بين هذه الطريقة والطريقة الأولى باستثناء كيفية حساب النتيجة العملياتية، حيث يكمن الإختلاف الأساسي في كيفية حساب النتيجة العملياتية، والتي يمكن أن نوجز طريقة حسابها عن طريق إضافة هامش الربح الإجمالي إلى المنتوجات العملياتية الأخرى ثم نطرح كل من (التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية، الأعباء العملياتية الأخرى).

الفرع الخامس :المعلومات التي يجب عرضها في صلب جدول حساب النتائج

تنص **الفقرة 88** من المعيار المحاسبي الدولي رقم1 (**IAS1**) على أنه: "يجب على المؤسسة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحاتها تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو وظيفتها ضمن المؤسسة، وكلاهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة"، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي [293]:

–تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية :

– الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال،

[293] الجريدة الرسمية **العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،الفقرة 2، المادة 230،ص: 24.

-منتجات الأنشطة العادية،

-المنتوجات المالية والأعباء المالية،

-أعباء المستخدمين،

-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،

-المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية،

-المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،

-نتيجة الأنشطة العادية،

-العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،

-النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

- المعلومات التي يجب عرضها إما في جدول حساب النتائج أوفي الملحق المكمل له[294]:

- تحليل منتجات الأنشطة العادية،

-مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أومقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة، وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق.

- المعلومات الواجب تقديمها في حالة حساب النتائج المدمجة

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المجمعدة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية،

- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية

- المعلومات الواجب تقديمها لحساب النتيجة بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية

يضم حساب نتيجة البنوك والمؤسسات المالية المماثلة منتوجات وأعباء حسب النوع والطبيعة ويبين مبالغ أبرز أنماط المنتوجات والأعباء، وبصرف النظر عن التنظيمات الخاصة المتعلقة بهذا القطاع من النشاط فإن حساب النتائج أوالملحق بهذه الكيانات يمثل ما يأتي:

- منتوجات الفوائد وما شابهها.
- أعباء الفوائد وما شابهها.
- الحصص المستلمة.

[294] الجريدة الرسمية **العدد 19**، **القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،الفقرة 3، المادة 230،ص: 25.

- الأتعاب والعمولات المقبوضة.
- الأتعاب والعمولات المدفوعة.
- المنتوجات الصافية الناجمة عن التنازل عن سندات حسب كل فئة منها.
- الأعباء والمنتوجات المتعلقة بعمليات الصرف.
- منتوجات الاستغلال الأخرى.
- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة وغير القابلة للاسترداد.
- أعباء الإدارة العامة.
- الاستغلال الأخرى.

ملاحظات :

تتم المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء، ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة
- إذا كانت ناجمة عن مجموع معاملات أوحوادث مجانسة أومماثلة ولم تكن أهميتها وطبيعتها أوتأثيرها بالذي يتطلب إعلاما منفصلا مثل الأرباح والخسائر متأتية من أدوات مالية محتازة في حافظة معاملات تجارية.

إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أويأذن بها مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية أوعمليات تغطية الصرف

الفرع السادس :شكل جدول حساب النتائج

يعتبر شكل جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي أكثر تفصيلا من ما كان عليه في PCN حيث يتطرق إلى كل من انتاج الدورة، الفائض الاجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، و يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، لم يطرح لا المصاريف المالية ولم يضف الايرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك، كما كما في المخطط المحاسبي الوطني، كما يحسب نتيجة العمليات RESULTAT " OPERATIONNEL " باعتبارها لا تحتوي على الإيرادات والمصاريف المالية وهي التي تختلف عن نتيجة الاستغلال في (**PCN**) ؛

كما اهتم الجدول بحساب النتيجة المالية "RESULTAT FINANCIER" بشكل مستقل وهو الأمر الذي يعتبر مهم، ويأتي لصالح المستثمر اذا توجهنا مستقبلا لسوق مالي ؛

وكذلك فقد ابقى النظام المحاسبي المالي على نتيجة العمليات العادية التي تعتبر ذاتها نتيجة الاستغلال حـ /83 في (**PCN**) ، وشكل الجدول الموالي يعطي تفصيل اكثر .

الجدول رقم (13)حساب النتيجة حسب الطبيعة

الشكل رقم:حساب النتيجة حسب الطبيعة الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الاعمال **تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع** **الإنتاج المثبت** **إعانات الإستغلال**			
1 . إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة **الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى**			
2 . إستهلاك السنةالمالية			
3 . القيمة المضافة للإستغلال(1 . 2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4. الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات إستئناف عن الخسائر القيمة والمؤونات			
5. النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6. النتيجة المالية			
7. النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصرغير العادية المنتوجات(يطلب بيانها) العناصر غير العاديةالأعباء(يطلب بيانها)			
9النتيجة غير العادية			
10النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11. النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع(1)			

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:30.

الجدول رقم (14) حساب النتيجة حسب الوظيفة

الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الاعباء الادارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة(مصاريف المستخدمين المخصصات للإهتلاك)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية(التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			
منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:31.

الفرع السابع: نقائص جدول حساب النتيجة في المخطط المحاسبي الوطني pcn:[295]

- إن جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني لا يُظهر معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة، كما لم يعتمد بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي مثل الفائض الخام للاستغلال أوطاقة التمويل الذاتي، والنتيجة التي تظهر في الجدول لا تعتبر بالضرورة مؤشرا على الأداء في المؤسسة، لأنها تحتوي على بعض العمليات ذات الطابع الاستثنائي، الموجودة ضمن النتيجة خارج الاستغلال (الحساب رقم84)؛
- لا يسمح جدول حسابات النتائج بتقديم رقم الأعمال بشكل واضح، بحيث يكون موزعا بين مبيعات البضائع عند حساب الهامش الإجمالي، والإنتاج المباع وأداء الخدمات عند حساب القيمة المضافة؛
- يحتوي جدول حسابات النتائج في الحساب رقم " 81 القيمة المضافة" ، على رصيد الإنتاج المباع الذي يتضمن الرسوم على رقم الأعمال، بينما المواد المستهلكة تكون خارج الرسوم، وكذلك بالنسبة للحساب رقم " 72 الإنتاج المخزون " الذي يقّيم بتكلفة الإنتاج، بينما يقّيم الإنتاج المباع بسعر السوق، وبالتالي وجود عدم تجانس بين العناصر التي تشكل القيمة المضافة؛
- استجابة للأهداف التي حكمت ووجهت أعمال إعداد المخطط الوطني للمحاسبة، فإنه تم اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها في جدول حسابات النتائج، حيث يؤدي ذلك إلى إظهار هذا الأخير بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، عدا بعض ما تعلق بتسيير المؤسسة ككل، على العكس من التصنيف الوظيفي الذي يسمح بالحصول مباشرة وبدون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة، مثل تكاليف الإنتاج، أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف الخاصة بكل وظيفة من الوظائف التجارية، المالية، الإدارية، ...، ولم يولي المخطط المحاسبي الوطني أي اهتمام لهذه المؤشرات، التي تعتبر أساسية لنجاح

[295] بكيحل عبد القادر، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي**، مرجع سابق،ص:24-25.

التسيير الداخلي، وعلى العكس من ذلك فإنه يمد بمؤشرات إجمالية لكافة نشاط المؤسسة مثل نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، الضرائب المستحقة والقيمة المضافة، استجابة لاحتياجات المحاسبة الوطنية، باعتبار أن القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة للوحدات الاقتصادية.

- لا يسمح جدول حسابات النتائج بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية وممولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

الفرع الثامن: إختلافات جدول حسابات النتائج بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني

لم يختلف جدول حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي عن جدول حسابات النتائج في المخطط المحاسبي القديم من حيث أنه بيان للأعباء والإيرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينها، من أجل استخلاص مختلف النتائج بغرض استخدامها في تشخيص الوضعية المالية، إلا أنه جاء أكثر تفصيلا بحيث يظهر أكبر قدر من النتائج مثل إجمالي فائض الاستغلال، الذي لا يدخل في حسابه الاهتلاكات والمؤونات التي تأخذ بعين الاعتبار في المستوى الموالي (النتيجة العملياتية)، وكذا المصاريف والإيرادات المالية التي تدخل في حساب النتيجة المالية، كما أنه يحتوي على معطيات الدورة الحالية والسابقة، مما يمكن المقارنة واستخلاص النتائج، وكل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدا قدرتها على تحقيق الأرباح أوالعوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أوالخارجية، وهذا ما أشارت إليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي على حد سواء من اجل تعزيز الاتصال المالي من خلال المعلومة المحاسبية والمالية المقدمة في جدول حساب النتيجة، ويمكن أن نوجز الإختلافات الحاصلة في النقاط التالية[296] :

[296] بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية و المالية للمؤسسات** ،رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، المدرسة العيا للتجارة،الجزائر، 2007/2006،ص:104،105.

–إن أول شيء يلاحظ حول جدول حسابات النتائج هوأن المشرع الجزائري وبالرغم من سماحه بتقديم جدول حسابات النتائج بطريقتين حسب الطبيعة" par nature " أوحسب الوظائف " par fonction " إلا أنه أعطى الأولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال إجباره تصنيف الأعباء حسب الطبيعة، حيث نجد في القسم الخاص بقواعد وكيفية عمل الحسابات الفقرة الخاصة بالمجموعة السادسة تنص على أنه يجب أن تصنف الإيرادات والتكاليف حسب طبيعتها، كما أن جدول حسابات النتائج يجب أن يظهر حسب الطبيعة وللمؤسسة الخيار في عرضه حسب الوظائف داخل الملاحق، كما أنه يلزم إظهار بعض المجاميع (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، هامش الاستغلال الإجمالي) هذه المجاميع تساعد على الحصول على المجاميع الاقتصادية الكلية مما يدل على أن المشرع بقي محافظا نوعا ما على النظرة الكلية في عملية عرض جدول حسابات النتائج ؛

– نقطة أخرى نلاحظها على جدول حسابات النتائج هي التخلي الجزئي عن مبدأ الحيطة والحذر، حيث نجده يسمح باحتساب الأرباح المحتملة التي تتمثل في فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات الحساب (78) وهذا يعتبر منافيا بعض الشيء لمبدأ الحيطة والحذر الذي ينص على احتساب الخسائر المحتملة وعدم احتساب النواتج المحتملة؛

–كما نلاحظ على جدول حسابات النتائج احتوائه على مجموعة من العناصر التي لم تكن تحتسب في PCN أول هذه العناصر هي التكاليف الواجب توزيعها على عدة دورات والتي كانت تعتبر ضمن الأموال الخاصة وتوضع في الحساب 195 في سنة حدوثها، ثم توزع على مجموعة من الدورات المحاسبية عبر تشكيل مؤونة سنوية لكن حسب النظام المحاسبي المالي أصبحت تحمل كليا في نتيجة الدورة التي تمت فيها، وثاني هذه العناصر هي الاستثمارات الوهمية أوما يسمى المصاريف الإعدادية حسبPCN والتي كانت تعتبر ضمن الاستثمارات ثم تطفأ في مدة لا تتجاوز الخمس سنوات عن طريق تشكيل مؤونة سنوية، لكن حاليا هذه العناصر إما أن تدخل ضمن تكلفة الاستثمار المعني إذا توفرت فيها الشروط اللازمة وإما تعتبر ضمن تكاليف الدورة وتنقص من النتيجة، وتعتبر إعانات الاستثمار العنصر الثالث الذي أصبح من المكونات التي تدخل ضمن نتيجة الدورة بعدما

كانت تحتسب ضمن الأموال الخاصة، حيث أصبحت الآن تعتبر ضمن النواتج المؤجلة وتدخل ضمن الخصوم في الميزانية وفي كل سنة تحتسب ضمن الإيرادات في جدول حسابات النتائج على شكل أقساط توزع طول مدة حياة الاستثمار المعني بالإعانة؛

-كما يختلف جدول حسابات النتائج في SCF عنPCN في طرق وتوقيت احتساب بعض العناصر مثل إعانات الاستغلال التي كانت تحتسب ضمن نتيجة الدورة التي تم الحصول فيها على تلك الإعانات، لكن حاليا أصبح واجبا على المؤسسة احتسابها (استهلاكها) على المدة التي تحملت فيها الأعباء المعنية بالإعانة، فإذا كانت الأعباء موضوع الإعانة تحمَل خلال دورتين يتم احتساب الإعانة ضمن الإيرادات في جدول حسابات النتائج على الدورتين حسب مبلغا لأعباء المتحملة في كل دورة، كذلك تكاليف القروض(الفوائد السنوية والعمولات)، إذا كانت تتعلق مباشرة بإنشاء استثمار يتطلب إنجازه مدة أكثر من سنة يمكن للمؤسسة تحميلها داخل تكلفة ذلك الاستثمار أوالاكتفاء باحتساب الأقساط السنوية للفوائد والعمولات في كل دورة خلال مدة حياة القرض، بينما كان فيPCN لا يسمح لها تطبيق الحالة الأولى بل يحتسب القسط السنوي من تلك التكاليف فقط داخل جدول حسابات النتائج على مدة ذلك القرض.

ويمكن أن نوضح الإختلافات الموجودة على مستوى جدول حسابات النتائج على النحوالتالي :

الجدول رقم(15) :مقارنة بين جدول حساب النتيجة وفق PCN /SCF

المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص جدول حساب النتيجة.

المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
•تصنيف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن - .نتيجة الإستغلال في ح/83. - .نتيجة خارج الإستغلال في ح/84 -النتيجة الإجمالية(قبل الضريبة)في ح/880 -أما نتيجة الدورة النتيجة الصافية فتسجل في ح/88 •إيرادات ونفقات خارج الإستغلال (69، 79) تكون عنصر من عناصر النتائج. •تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.	تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها) ج ح النتيجة حسب الطبيعية (وتصنف حسب وظيفتها) ج ح النتيجة حسب الوظيفة (والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية. بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أونقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح12 / -عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج -تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

المصدر :حواس صلاح، التوجه الجديد نحومعايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007 /2008، ص:221.

المبحث الرابع : عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني (قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق) :

تماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS1 نصت المادة 25 من قانون07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أن كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، ومن بين القوائم التي ألزم بها النظام المحاسبي المؤسسات هي: **قائمة التفقات النقدية** (والتي تعتبر قائمة جديدة لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني)، **وقائمة تغير الأموال الخاصة** (التي تعتبر هي الاخرى قائمة جديدة تدخل ضمن القوائم الأساسية نظرا لأهميتها في تحليل حركة الأموال الخاصة، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يدرجها ضمن الملاحق)، ايضا بالنسبة للملاحق فقط طرأت عليها تغيرات مهمة مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق وتفصيلا لما سبق، سنتطرق خلال هذا المبحث إلى :

المطلب الأول:عرض قائمة تغير الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني :عرض قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: عرض الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الرابع :أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على خارطة الحسابات

المطلب الأول:عرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى مايلي:

الفرع الأول :مفهوم قائمة تغيرات الأموال الخاصة(التغيرات في حقوق الملكية)

تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997 [297]، وتعد هذه القائمة بمثابة حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، إذ أن تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، فبدلا من عرض تفصيل حساب حقوق الملكية في الميزانية يمكن عرض التغيرات في شكل منفصل يسمى قائمة حقوق الملكية وهذه هي المعالجة الشائعة[298] .

أولا :تعريف قائمة قائمة تغيرات الأموال الخاصة(التغيرات في حقوق الملكية)

1- تعريف عام :

- هي تلك القائمة التي تعكس التغيرات في حقوق الملكية سواء تلك الناشئة من المعاملات مع الملاك أوالناتجة عن ترحيل نتيجة النشاط من قائمة الدخل إلى حقوق الملكية أوبعض فروق التقييم التي ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية وكذلك التغيرات في تركيبة حقوق الملكية [299] وتقوم هذه القائمة بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية في فترة زمنية معينه [300].
- جدول تغيرات الأموال الخاصة" هو ملخص للتغيرا ت والتحويلات المتعلقة بعناصر الأموال الخاصة للشركة خلال الفترة[301]"

2- تعريف قائمة تغيرات الأموال الخاصة حسب النظام المحاسبي المالي

- لقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بأنها "تلك القائمة التي تشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية " [302]

---

[297] الشلتوني فايز، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، مرجع سابق، ص: 23.

[298] جويل ليرنز جيمس كاشين، ترجمة كمال جسين، صبري ندا، **مبادئ المحاسبة**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية،مصر،2003،ص13.

[299] طارق عبد العالي عماد،**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها**،الجزء الأول، الدار الجامعية،الاسكندرية،2008،ص:61.

[300] مسعد محود الشرقاوي،**مبادئ المحاسبة المالية**،مرجع سابق،ص:30

[301] محمد بوتين،**المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية**،الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر،2010 ،ص81 :

[302] الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008 ،مرجع سابق،الفقرة 1، المادة 250،،ص: 26.

- كتعريف شامل يمكن تعريفها على انها جدول خاص بتغيرات رأس المال :يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية .وهذه الحركات تتعلق بالنتيجة الصافية للسنة المالية، عمليات الرسملة(الارتفاع، الانخفاض، التسديد...) ، وتوزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية، ويسمح هذا الجدول بقياس قدرة المؤسسة على خلق ثروة المساهمين.

الفرع الثاني :أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية

تكمن أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية في قدرتها على الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، فتفصح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلاً في صورة أرباح أوخسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية وصولاً إلى حقوق الملكية في آخر الدورة؛ لذلك فإن قائمة التغيرات في حقوق الملكية هي نوع من قوائم التدفقات[303] .

الفرع الثالث :مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تحقق هذه القائمة المزايا التالية[304] :

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها ؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفتره ؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

الفرع الخامس :المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغير في الأموال والفائدة منها

أولا – المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة التغير في الأموال: بناءً على ما جاء في الفقرة 96 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) يجب على المؤسسة أن تعرض كمكون منفصل لقوائمها المالية قائمة تظهر ما يأتي:

1- الربح أوالخسارة للفترة.

2- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

3- إجمالي الدخل والمصروف للفترة.

4- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم(8)، إضافةً إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تعرض ضمن

[303] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير – دراسة معمقة في نظرية المحاسبة–**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل، 2003،ص:292.
[304] الجعارات خالد ، **خالد الجعارات،معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**،مرجع سابق،126.

هذا البيان أوفي الإيضاحات ما يأتي:

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.
- رصيد الربح أوالخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية والتغيرات خلال الفترة.
- مطابقة بين القيمة المسجلة لكل فئة من الأسهم العادية برأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة كل حركة بشكل منفصل، حيث تعكس التغيرات في حقوق مساهمي المؤسسة بين تاريخين للميزانية، الزيادة أوالانخفاض في صافي موجوداتها أوثروتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها أوالإفصاح عنها في القوائم المالية.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن أدنى معلومات يمكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي[305]:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات
- الدلالة؛
- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة

ثانيا :فوائد المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في الأموال الخاصة:

تساهم المعلومات التي يجب عرضها في بيان التغيرات في الأموال الخاصة في تحقيق فوائد كثيرة نذكر منها مايلي[306]:

- تبين التغيرات في الأموال الخاصة بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أوالانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تم تبنيها للإفصاح عنها في البيانات المالية.
- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية التي تتطلب إدراج كافة عناصر الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح وإبراز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة.

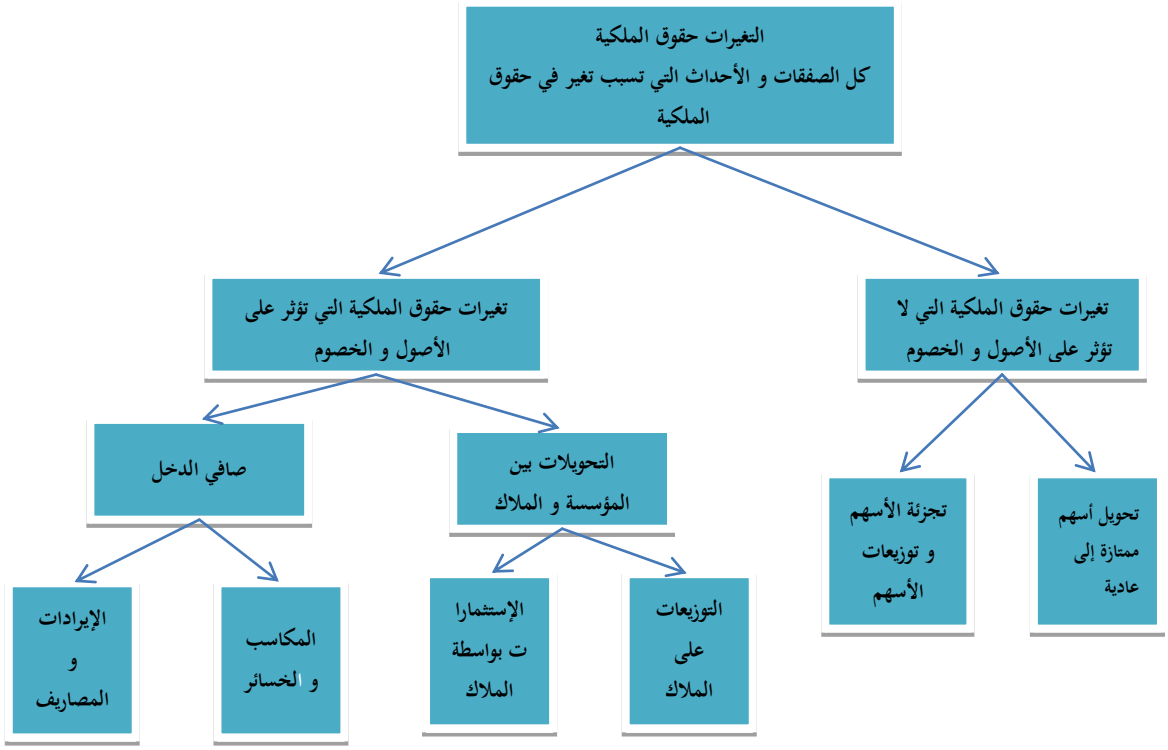
[305] الجريدة الرسمية العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008 ،مرجع سابق،الفقرة 1، المادة 250،،ص: 26.

[306] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق**، مرجع سابق، ص:185

الفرع السادس: أسباب التغيرات في الأموال الخاصة

إن التغير في حقوق الملكية في المؤسسة فيما بين ميزانيتين متتاليتين يعكس الزيادة أو الإنخفاض في صافي أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقا لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه في القوائم المالية، باستثناء التغير الناتج عن المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال وإعادة شراء أسهم الشركة (أسهم الخزينة) والتوزيعات والتكلفة المباشرة المتعلقة بهذه المعاملات، ويتمثل التغيير في حقوق الملكية في الأرباح الناتجة عن أنشطة المؤسسة سواء من قائمة الدخل أوالتي يتم إدراجها مباشرة في حقوق الملكية[307] ، وبالتالي فهذه القائمة تبين لنا كيف تغيرت العناصر المكونة للأموال الخاصة، وما هي العمليات المسؤولة عن هذا التغيير، ومن العناصر التي تفسر التغيرات في الأموال الخاصة نجد :تغيير طرق إعادة التقييم، الأرباح والخسائر غير المسجلة في جدول النتائج، الأرباح الموزعة، رفع راس المال، النتيجة الصافية للدورة... [308] ، والجدول الموالي يبين أسباب التغيرات في الأموال الخاصة:

الشكل رقم (10):التغيرات في الاموال الخاصة



المصدر :عقاري مصطفي، **المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية جامعة باتنه، العدد الأول، جوان 2007، ص:22.

[307] أمين السيد أحمد لطفي،**إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**،الدار الجامعية،الاسكندية،2008،ص:145.

[308] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق**، مرجع سابق، ص185 :

الفرع السابع :شكل جدول تغير الأموال الخاصة (التغير في حقوق الملكية)

يحتوي جدول التغيرات في حقوق الملكية على البيانات التالية:

1- **أفقيا** :تغيير الطريقة المحاسبية، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أوالخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية.

2- **عموديا** :رأسمال الشركة، علاوة الإصدار، فارق التقييم، فرق إعادة التقييم، الاحتياطات والنتيجة.

الجدول رقم (16) :جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أوالخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أوالخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:37.

الفرع الثامن :نقائص الملاحق وفق المخطط المحاسبي الوطني pcn

- جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات المالية، في المقابل لا يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.
- جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.
- جدول الالتزامات لا يقدم جل المعلومات حول الالتزامات المستلمة أوالمعطاة المسجلة محاسبيا،
- جدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات قصيرة وجزئية.
- الجداول الأخرى تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها فقط .
- الجداول التفسيرية لا تبدوا لها فائدة للمؤسسة وشركائها، نظرا لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر الجداول التفسيرية أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لإنجاز مجاميع الاقتصاد الكلي.

الفرع التاسع :مقارنة جدول التغير في الأموال الخاصة بين pcn وscf

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال، لأنها تُظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بلأموال، كما تُظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أوعائدات أسهمهم في متناول المؤسسة .

المطلب الثاني :عرض قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر قائمة التدفقات النقدية قائمة جديدة جاء بها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، وتعتبر هذه القائمة مهمة للغاية وذات محتوى معلوماتي مؤثر، لذلك خصصناه بالبحث في فصل مستقل، وبالتالي سنكتفي بالاشارة اليها من خلال مايلي :

تم استحداث التدفقات النقدية من خلال النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميتها، فالميزانية لا تعبر بشكل كافي عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة له أكثر، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك تقديم معلومات حول استعمال هذه السيولة، وبالتالي فإن قائمة التدفقات النقدية لها أهمية

خاصة، حيث أنها مفيدة للغاية فى تقييم مدى اليسر المالى والسيولة المالية فى المؤسسة ومعرفة مدى مرونتها المالية حيث أنها تتصف بمجموعة من الخصائص تميزها عن القوائم المالية الأخرى وتجعلها أكثر شمولاً، كما توضح قائمة التدفقات النقدية مصادر النقدية واستخدامات النقدية للمؤسسة في فتره محدده وصافي الزيادة أو النقص في رصيد النقدية للمؤسسة خلال الفتره، ويتم تلخيص القائمة في ثلاث مجموعات: (1) النشاط التشغيلي (2) النشاط الإستثماري (3) النشاط التمويلي، بالنسبة للنشاط التشغيلي فهو يحتوي على الدخل المتولد والمصروفات المحققه من نشاط المؤسسة العادي، أما بالنسبة للنشاط الاستثماري فهو يحتوي على النقدية التي تم استخدامها للحصول على أصول المؤسسة والنقدية المحصلة نتيجة بيع هذه الأصول، ويحتوي النشاط التمويلي على النقدية المتولدة من الديون مثل القروض البنكية والنقدية المحصلة من بيع أسهم الملكية، كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب تسوية قائمة التدفقات النقدية مع رصيد النقدية في الميزانية في بداية ونهاية الفترة الخاصة باعداد التقارير.

المطلب الثالث: عرض الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى مايلي:

الفرع الاول :مفهوم الملاحق

كل قائمة من القوائم المالية (سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة

أولا تعريف الملاحق

- **تعريف عام :**تمثل الملاحق صور السياسات المحاسبية و الإيضاحات التفسيرية
- **تعريف الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي :**لقد عرف النظام المحاسبي المالي الملحق على أنه وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشوف المالية ، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ، ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات[309]
- **تعريف شامل :**يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية

[309] الجريدة الرسمية **العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،ص:38.

المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم... ، وكل العمليات الخاصة والضرورية لفهم مضمون القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات تفصيلية لأي عنصر أوطريقة اعتمدتها المؤسسة.

الفرع الثاني : مضمون الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي

يشمل ملحق الكشوفات المالية على معلومات هامة أوتلك التي تفيد في فهم العمليات الواردة في الكشوفات المالية والتي تخص النقاط التالية[310]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوفات المالية؛
- مكملات الإعلام الضروري لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أوالشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الضرورة مع هذه الأخيرة أومسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات بسياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة صادقة، وهناك معيارين أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها الملحق هما: الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية؛
- إذا طرأت حوادث عقب إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في الأصول أوالخصوم للسنة المقفلة، فلا ضرورة لإجراء أي تعديل، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام في الملحق إذا كانت ذات أهمية، بحيث يمكن أن يؤدي إقفالها إلى التأثير في القرارات التي يتخذها مستعملوالكشوف المالية، وهنا يأتي الإعلام يبين ما يلي:

  * طبيعة الحادث.
  * تقدير التأثير المالي أومعوقات التأثير المالي إن وجدت.

الفرع الثالث :المعلومات التي يجب عرضها في الملاحق

خصص القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، ضمن الجريدة الرسمية رقم 19، المؤرخ في 26 جويلية2008 ، فصلا كاملا (الفصل الثامن) لشرح محتوى ملاحق القوائم المالية، وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في القوائم المالية وهما:

[310] الجريدة الرسمية **العدد 19**، **القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،الفقرة 1، المادة 260،،ص: 27

- **الطابع الملائم للإعلام**: أي أن يتم عرض الملاحق بطريقة ملائمة وواضحة تمكن مستعمليها من فهمها وتحليلها؛
- **الأهمية النسبية للمعلومات**: بحث تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان من الممكن أن يسبب عدم إظهارها أثرا على القرارات التي يتخذها مستعملي القوائم المالية.

لا يجب أن يشتمل الملحق إلا على المعلومات الهامة ، الكفيلة بالتأثير في الحكم* الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق، ومن أمثلة المعلومات التي يجب أن تحتويها الملاحق مايلي[311] :

أولا- القواعد والطرق المحاسبية لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية: تشمل الملاحق معلومات حول القواعد والطرق المحاسبية، تتضمن النقاط التالية:

- مدى المطابقة أوعدم المطابقة للمعايير المنصوص عليها في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وإذا لم تطبق المؤسسة أي معيار فيجب عليها تفسير وتبرير أسباب وآثار عدم التطبيق؛
- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف عناصر القوائم المالية، وخاصة طريقة حساب الاهتلاكات وكيفية تقييم الأصول والخصوم في حالة مخالفة مبدأ التكلفة التاريخية، وبيان طريقة التقييم المتبعة عندما تكون هناك عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- تفسير عدم إدراج بعض الحسابات في القوائم المالية؛
- تفسير تأثير بعض التدابير المتخذة من أجل الاستفادة من تخفيضات جبائية؛
- تفسير تأثير تغيير طريقة التقييم على النتائج ورؤوس الأموال في السنة الحالية والسنوات السابقة؛
- بيان ما يمكن وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية، وبيان طبيعتها وتأثيرها في حسابات السنة المالية.

ثانيا- مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية: تشمل هذه المكملات مايلي:

- بيان طبيعة الأصول القديمة والأصول الجديدة والأصول المتنازل عنها؛
- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع بيان طرق الحساب المتبعة؛
- بيان المؤونات المشكلة والمؤونات المسترجعة خلال السنة المالية؛
- ذكر الالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري ببيان طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، تاريخ الاستحقاق والمبالغ؛
- توضيحات حول الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛

* أي الحكم على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها

[311] الجريدة الرسمية **العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،ص:40-43.

- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج الأصول أوالمخزونات من السلع التي أنتجتها المؤسسة؛
- بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة في تاريخ إقفال الحسابات مع تمييز الديون التي يقل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح تاريخ استحقاقها بين عام وخمس سنوات، والتي يفوق أجلها خمس سنوات؛
- طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات؛
- بيان الفرق إذا كان هام بين التقييم المحاسبي وسعر السوق المعروف فيما يخص الأصول المتداولة؛
- تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها واهتلاكها والمعالجة المحاسبية؛
- تقسيم رقم الأعمال بالنسبة للمؤسسات التي تمارس أنشطة متعددة حسب فئات الأنشطة، أوبالنسبة للمؤسسات التي تنشط في عدة مناطق حسب الأسواق الجغرافية.

ثالثا: المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة والمعاملات التي تمت مع هذه المؤسسات أومسيرها :

أ- فيما يتعلق بالمؤسسات الخاضعة لتأثير ملموس من الشركة الحائزة على أكثر من 20% من رأسمالها في السنة المالية الأخيرة؛

ب- فيما يخص أعضاء الأجهزة الإدارية والقيادة أوالمراقبة، فيبين المبلغ الإجمالي لما يلي:

- التسبيقات والقروض الممنوحة مع بيان الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء الدورة؛
- الأجور الإجمالية المخصصة لهم أثناء الدورة المالية؛
- مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدتهم؛
- طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع المؤسسات المشاركة أومسيريها.

ج- في إطار الحسابات المدمجة: توضيحات حول المؤسسات المتروكة خارج مجال الإدماج مثل:

- المؤسسات التي تتسبب تعقيدات صارمة ودائمة عليها في إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أوالنفوذ الذي تمارسه عليها المؤسسة؛
- المؤسسات التي تحوز الشركة الأم أسهمها بغرض التنازل عليها لاحقا.

رابعا: المعلومات ذات الطابع العام أوالتي تعني بعض العمليات الخاصة

أ- في إطار شركات رؤوس الأموال وبالنسبة إلى كل فئة من فئات الأسهم:

- عدد الأسهم المرخص بها، والتي صدرت ولم تسدد بالكامل؛
- القيمة الاسمية للسهم؛
- تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة؛
- عدد الأسهم التي تحوزها المؤسسة وأنواعها؛
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها في إطار خيارات أوعقود البيع؛
- الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بالأسهم.

ب- مبلغ توزيع الحصص، ووصف الالتزامات الواجب دفعها أوالحقوق الواجب استلامها من المساهمين؛

ج- متوسط عدد المستخدمين أثناء السنة المالية مقسمين حسب الفئات؛

د- مبلغ الالتزامات في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات غير المدرجة في الحسابات؛

هـ- مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد القوائم المالية، ولم تكن موضع مؤونة؛

و- حوادث حصلت بعد تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، لكنها لا تؤثر على وضعية أصول وخصوم الفترة السابقة للإقفال ولكن يجب ذكرها بحكم إمكانية تأثيرها في قرارات مستعملي القوائم المالية؛

ي- مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات لكنها تكتسي طابعا هاما مثل وضع الدولة لسياسة شراء ترمي إلى دعم المبيعات.

الفرع الرابع :شكل الملاحق حسب النظام المحاسبي المالي

لقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية، وهذه الجداول هي[312] :

جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية،

جدول الإهتلاكات،

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية،

جدول المؤونات،

جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة)،

[312] الجريدة الرسمية **العدد 19، القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،ص:41-43.

بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

الجدول رقم(17) : جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية.

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة
. التثبيتات المعنوية . التثبيتات العينية . المساهمات . الأصول الماليةالأخرى غير الجارية					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:41.

الجدول رقم (18): جدول الإهتلاكات.

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في العناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
. شهرة المحل . التثبيتات المعنوية . التثبيتات العينية . مساهمات . أصول مالية أخرى غير جارية					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:42.

الجدول رقم (19): خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
. شهرة المحل . التثبيتات المعنوية . التثبيتات العينية . مساهمات . أصول مالية أخرى غير جارية					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:42.

الجدول رقم (20): المساهمات (فروع وكيانات مشاركة).

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	قسط رأس المال المحتجز(%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات	الحصص المقبوضة	القيمة الحاسبية للسندات المحتجزة
الفروع . الكيان أ . الكيان ب الكيانات المشاركة . الكيان 1 . الكيان 2							

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:42

الجدول رقم (21): المؤونات.

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
. مؤونات، خصوم مالية غير جارية . مؤونات للمعاشات، والواجبات المماثلة . مؤونات للضرائب . مؤونات للنزاعات					
المجموع					
. مؤونات، خصوم مالية جارية . مؤونات للمعاشات، والواجبات المماثلة . مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين . مؤونات للضرائب					
المجموع					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:43.

الجدول رقم 22: كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام، واقل من 5اعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
الحسابات الدائنة القروض الزبائن المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون الاقراضات ديون أخرى الموردون الضرائب الدائنون الآخرون					
المجموع					

الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:43.

الفرع الخامس :المقارنة بين الملاحق في النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

ما يلاحظ على الملاحق في النظام المحاسبي المالي وجود مرونة في العناصر المكونه لها مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني (**pcn**)، الذي يفرض على المؤسسة إعداد خمسة عشر جدول ملحقا بالميزانيه وجدول حسابات النتائج هذه الجداول تتمثل في : (جدول رؤوس الأموال، جدول الاستثمارات، جدول الاستهلاكات، جدول المؤونات، جدول الحقوق والحسابات الدائنة، جدول الأموال الخاصة، جدول الديون، جدول المخزونات، جدول استهلاك البضائع والمواد واللوازم، جدول نتجزئة مصاريف التسيير، جدول المبيعات والأداءات المقدمة، جدول النواتج الأخرى، جدول التنازل عن الاستثمار، جدولالالتزامات، جدول المعلومات المتنوعة)[313] ؛وتكون محددة مسبقا من حيث شكلها ومضمونها، ولكن حاليا وحسب النظام المحاسبي المالي نجد أن المشرع وضع شرطين أساسيين لكي يدخل أي من هذه العناصر ضمن ملاحق القوائم المالية هما [314]:

- **الطابع الملائم للإعلام**: أي أن يتم عرض الملاحق بطريقة ملائمة وواضحة تمكن مستعمليها من فهمها وتحليلها؛
- **الأهمية النسبية للمعلومات**: بحث تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان من الممكن أن يسبب عدم إظهارها أثرا على القرارات التي يتخذها مستعملي القوائم المالية.

المطلب الرابع :أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على خارطة الحسابات

اختصر النظام المحاسبي المالي بعض الحسابات وقسَّم البعض إلى حسابات فرعية، وبسط عمليات التسجيل كما قام بتغيير أرقام الحسابات لتسهيل العمل المحاسبي ليتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية، خاصة متطلبات المستثمر الأجنبي، هذا التغيير في أرقام الحسابات أدى بالضرورة إلى تغيير محتوى القوائم المالية وطُرق التسجيل في الدفاتر المحاسبية دون المساس بمبدأ القيد المزدوج وبعض المبادئ الأخرى[315]، ويمكن أن نلخص أهم الفروق بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي

[313] القرار الصادر في 1999/10/09،و المتعلق بتوافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاطات الشركة القابضة وتجميع حسابات المجمع

[314] الجريدة الرسمية **العدد 19**، **القرار المؤرخ في 26 يوليو2008** ،مرجع سابق،ص:38.

[315] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد** (**IAS/IFRS**) في الجزائر،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس،الجزائر،ص:304.

الجدول رقم (23)مقارنة بين بعض الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي

المخطط الوطني المحاسبي (1975)		نظام المحاسبة المالية الجديد	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
10	رأس المال الاجتماعي	101	رأس المال الاجتماعي وأموال الاستغلال
11	رأس المال الخاص		
119	حساب المستغل	118	حساب الاستغلال
12	علاوات المساهمات	103	علاوات رأس المال الاجتماعي
13	احتياطات	106	احتياطات
29	إهتلاك الاستثمارات	28	إهتلاك الاستثمارات
		280	إهتلاك الاستثمارات غير المادية (المعنوية)
		281	إهتلاك الاستثمارات المادية
31	مواد ولوازم	31	مواد أولية ولوازم
		32	لوازم ومواد أخرى

المصدر: كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، الجزائر، ص:304.

خلاصة الفصل

إن توجه الجزائر إلى تبني المعايير المحاسبية وتطبيقها للنظام المحاسبي المالي SCF، جعل من عملية إعداد وعرض القوائم المالية، أكثر جودة مما كانت عليه سابقا حيث أن عملية إعداد القوائم المالية اصبحت تخضع لإطار تصوري مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، تتمحور مهمته في تحديد طرق تحضير وعرض القوائم المالية، وكذلك الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية، كما يحدد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها، وهوالأمر الذي لم يكن موجود على مستوى المخطط المحاسبي الوطني، بل وكان غياب الإطار التصوري أحد النقائص الحساسة التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني ؛

بينت دراستنا لهذا الفصل مجموعة من **الإختلافات الإيجابية** على مستوى عرض القوائم المالية شملت كل من **قائمة الميزانية** التي أصبحت ترتكز على الجوهر الاقتصادي أكثر منه على المظهر القانوني، بالإضافة الى إظهارها لمعطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة، وكذلك **جدول حسابات النتائج** عرف هو الآخر إختلافات مهمة، حيث جاء أكثر تفصيلا ومظهرا لأكبر قدر من النتائج، بالإضافة إلى تضمنه لمعطيات الدورة الحالية والسابقة، كل هذا من شأنه إعطاء صورة أكثر وضوحا عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح أوالعوامل التي أدت إلى حدوث الخسائر، مما يعني القدرة أخذ القرارات السليمة بشأن المؤسسة سواء من الأطراف الداخلية أوالخارجية، وهذا ما اشارت إليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي على حد سواء من اجل تعزيز الاتصال المالي من خلال المعلومة المحاسبية والمالية المقدمة في جدول حساب النتيجة، وكذلك اعتمد النظام المحاسبي المالي قائمة جديدة تتمثل في **قائمة التدفقات النقدية** التي تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن كلا القائمتين تعدان على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أنهما لا تعرضان –منفردة أومجمعة –الملخص لتفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أومصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة، ايضا اولى النظام المحاسبي المالي اهتماما **بقائمة التغير في الأموال الخاصة** واعتمدها كقائمة أساسية على خلاف المخطط المحاسبي الذي كان يعتبرها من الملاحق، حيث أعتبرها ذات أهمية نظرا لقدرتها على الربط بين جدول حساب النتيجة وقائمة الميزانية يحث تفصح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلاً في صورة أرباح أوخسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية وصولاً إلى حقوق الملكية في آخر الدورة؛، ايضا بالنسبة **للملاحق** في النظام المحاسبي المالي تميزت بوجود مرونة في العناصر المكونه لها مقارنة لما كانت عليه حسب المخطط المحاسبي الوطني (pcn)، نجد أن المشرع وضع شرطين أساسيين لكي يدخل اي من هذه العناصر ضمن ملاحق القوائم المالية هما، الطابع الملائم للإعلام(أي أن يتم عرض الملاحق بطريقة ملائمة وواضحة تمكن مستعمليها من فهمها وتحليلها)، والأهمية النسبية للمعلومات(بحث تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان من الممكن أن يسبب عدم إظهارها أثرا على القرارات التي يتخذها مستعملي القوائم المالية)

الفصل الثالث

قائمة التدفقات النقدية و أهمية محتواها المعلوماتي

الفصل الثالث :

قائمة التدفقات النقدية وأهمية محتواها المعلوماتي

تمهيد:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر كان له انعكاسات وآثار جلية على المحاسبة، حيث ظهرت قوائم مالية جديدة من شأنها مساعدة المحاسبة الجزائرية على التوافق مع البعد المحاسبي الدولي المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية، ومن هذه القوائم المستحدثة قائمة التدفقات النقدية التي جاءت عملا بالمعايار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) الذي يُلزم لمؤسسة بعرض قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم المالية، ويولي المحللون والمستثمرون والدائنون وغيرهم من العاملين والمهتمين بالمحاسبة والمعلومة المالية، أهمية كبيرة لقائمة التدفقات النقدية نظرا لقوتها في إظهار مقدرة المؤسسة على توليد النقدية، ولأن هذه القائمة تغطي فجوة كانت تعاني منها قائمتا الميزانية وقائمة الدخل اللتان تظهران نتائج نشاط المؤسسة استنادا إلى مبدأ الإستحقاق، في حين تظهر قائمة التدفقات النقدية هذه النتائج وفق المبدأ النقدي.

ولدراسة هذا سوف نتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول عموميات حول قائمة التدفقات النقدية

المبحث الثاني :مكونات جدول تدفقات الخزينة وطُرق إعداده

المبحث الثالث:أهمية قائمة التدفقات النقدية(القيمة الإعلامية) في ظل علاقتها مع القوائم المالية الأخرى

المبحث الرابع:أهمية قائمة التدفقان النقدية في التحليل المالي

المبحث الأول :عموميات حول قائمة التدفقات النقدية

يرى المتتبع لحقل المحاسبة الإهتمام المتزايد بقائمة التدفقات النقدية من قبل المنظمات والجهات الرسمية على رأسهم مجلس معايير المحاسبة المالية الذي خصص معيار منفصلا لهذه القائمة المالية، ويرجع ذلك لدورها في اتخاذ القرارات .

وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول :ماهية قائمة التدفقات النقدية :

المطلب الثاني :التطور التاريخي لقائمة التدفقات النقدية:

المطلب الثالث: أهمية قائمة التدفقات النقدية وأهدافها ومزاياها

المطلب الأول :ماهية قائمة التدفقات النقدية :

تعد القوائم المالية بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها ، مثل إدارة المؤسسة والمساهمين وحملة الأسهم والسندات، والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابية فضلاً عن الجهات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين، والعامل المشترك بين كل هؤلاء هو رغبة كل طرف منهم في معرفة الوضع المالي للشركة في تاريخ معين، ومعرفة كيف أن الشركة وصلت إلى هذا الوضع، ومن أجل إشباع هذه التساؤلات وغيرها يقوم محاسب الشركة بإعداد القوائم المالية، على غرار الميزانية (قائمة المركز المالي) وقائمة الدخل وأيضاً قائمة التدفقات النقدية ؛

تشكل قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم المالية الرئيسية التي ينتجها النظام المحاسبي حيث أنها تعتبر القائمة الثالثة بعد كل من قائمة المركز المالي(االميزانية) وقائمة الدخل(بيان الأرباح والخسائر)، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية، من أهم القوائم المالية التي تساعد مستخدمي هذه القوائم في التعرف على الأوضاع المالية للشركة موضوع التحليل، من خلال توضيحها لحركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة سواء كانت تدفقات داخلة أوخارجة [316]؛

حيث أن قائمة التدفقات النقدية تبين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر، من كونه يشكل تدفقا نقديا داخلا للشركة أوخارجا منها، ويعد تقسيم هذه القائمة للتدفقات النقدية ضمن نشاطات لها طبيعة مشتركة، أمرا مساعدا في التعرف على نقاط القوة والضعف للمؤسسة وقدرتها على توليد النقد، وهو العنصر الذي سيستخدم في تسديد الإلتزامات وتمويل التوسعات وتوزيع الأرباح سواء في المدى القصير أوالمدى الطويل[317]، كما تعمل هذه القائمة على تأمين المعلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة، كما تساعد المعلومات الواردة في قائمة التدفقات النقدية مستخدمي المعلومة المحاسبية، في إتخاذ القرارات الإستثمارية والمالية الرشيدة في الوقت المناسب، وللتوسع أكثر في ماهية هذه القائمة سوف نتطرق إلى مجموعة من التعاريف الخاصة بها .

[316] العداسي أحمد محمد ، **تحليل القوائم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،عمان الأردن،الطبعة الأولى،2011،ص: 50.

[317] الساعدي علاء، جعفر الهام، **أهمية قائمة التدفقات النقدية وتأثيرها على القرار الاستثماري**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،المجلد 15،العدد الأول، 2013،ص:90.

الفرع الأول تعريف قائمة التدفقات النقدية :

لقد وردت عدت تعاريف لقائمة التدفقات النقدية نذكر منها مايلي:

- تم تعريفها على أنها" القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية، أو الأنشطة التمويلية" .[318]
- وجاء تعريفها على أنها "جدول يشرح كيفية تغيُّر الخزينة ويُظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للمؤسسة، ومساهمة كل وظيفة في التغيُّر الإجمالي للخزينة " [319]
- **وحسب النظام المحاسبي المالي**: فقد تم تعريف جدول تدفقات الخزينة من خلال هدفه بحيث: "يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، ويقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)" [320]، وبالتالي فجدول تدفقات الخزينة يمثل حسب النظام المحاسبي المالي الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، كما يبين جدول تدفقات الخزينة طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها[321] .
- ومن خلال ماسبق فإن جدول تدفقات الخزينة يعتبر لوحة قيادة أمام قمة الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوئها القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط أوتوسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها[322]، كما يمكن

---

[318] أبو نصار محمد ،جمعة حميدات،**معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي–الجوانب النظرية و العملية –**،دار وائل،عمان،2008،ص:51.

[319] زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد** ، ديوان المطبوعات الجامعية،، الطبعة الثانية،2011 ، ص:136 .

[320] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 19، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008 ،يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، ص:26 .

[321] بن نذير نصر الدين، بوشناف عمار، **جدول تدفقات الخزينة**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الإقتصادية،البليدة،أكتوبر2009 ، ص:13 .

[322] بن ساسي إلياس ، قريشي يوسف ، **التسيير المالي دروس و تطبيقات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص:204.

اعتباره أداة تحليل متميزة وهامة تتجاوز نقائص التحليل الذمي، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ولنتائجها المستقبلية[323].

الفرع الثاني: المصطلحات المتعلقة بالنقدية

أولا- النقدية: تتكون النقدية من مجموع النقدية والنقدية المعادلة [324]؛

- بالنسبة **للنقدية** فهي المبالغ الموضوعة في الصندوق والودائع تحت الطلب[325] .
- **أما النقدية المعادلة** :فهي إستثمارات عالية السيولة، والتي تتصف بقابليتها للتحول إلى مبالغ محددة من النقدية، أو أنها قصيرة الأجل للإستحقاق، وبذلك فهي لا تشكل أي مخاطر عند تغير قيمتها بسبب التغير في أسعار الفائدة، وبشكل عام، فإن الإستثمارات التي تُستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخ الشراء يمكن تصنيفها تحت هذا البند [326]، وتتمثل النقدية المعادلة في : سندات الخزينة، والأوراق التجارية، والأوراق المالية والتي الغرض منها تحقيق عائد مؤقت للنقدية العاطلة بدلاً من الاحتفاظ بها[327].

ثانيا- التدفق النقدي: ويعرف على أنه " مقدار ما تستلمه المؤسسة من نقد خلال مدة زمنية محددة[328]، ويتضمن التدفق النقدي التدفقات الداخلة *والخارجة* من النقدية وما يعادلها[329]، وبالتالي يعتبر كشف التدفقات

---

[323] J.Barraeu et J.Delhaye, **Gestion financière**, 9eme édition, paris : Dunod, 2001, P :240.

[324] Steven M. Bragg ,**The Vest Pocket Guide to IFRS**, John Wiley & Sons, Inc. United States of America,2010,p:14.

[325] G. Heem et P. Aonzo, «**la normalisation comptable internationale**: **ses acteurs salégitimité ses enjeux**», revue d'économie financière, N°71,France, 2003, p :191.

[326] ريتشارد شرويدر،,آخرون،مرجع سابق،ص:290.

[327] Garrison, ray and outhers, **Managerial Accounting**, 11 edition, McGraw-Hill, New York, 2006,p:750.

328 قاسم صبيحة .نزار جميل،" .**أثر التدفقات النقدية في عناصر هيكل رأس المال – دراسة تطبيقية بالإعتماد على البيانات عدد من الشركات العالمية**"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت :كلية الإدارة والإقتصاد.، المجلد الخامس، العدد الرابع عشر، 2009.

*التدفق النقدي الداخل هو عملية تقوم بها المؤسسة تؤدي إلى دخول النقد السائل أو شبه السائل

* التدفق النقدي الخارج هو عكس التدفق النقدي الداخل،أي عملية خروج النقد من صندوق المؤسسة

النقدية عبارة عن مجموعة من التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة معينة، كما يمكن تعريفها على أنها صافي المحصلات المتولدة من النشاط. [330]

الفرع الثالث: العناصر المستبعدة من مفهوم التدفقات النقدية

ويستبعد مفهوم التدفقات النقدية العناصر التالية[331]:

أولا- المعاملات غير النقدية: لا تعتبر الكثير من الأنشطة الهامة للشركة ذات تأثير على النقدية[332]، فبالرغم من أن كثيراً من نشاطات الاستثمار والتمويل تؤثر على هيكل رأس المال والأصول للمؤسسة فهي ليست لها تأثير مباشر على التدفقات النقدية الجارية ومن أمثلة هذه النشاطات :

1- شراء الأصول إما بتحمل الإلتزامات المتعلقة بها مباشرة أوعن طريق التأجير التمويلي؛

2- شراء منشأة عن طريق إصدار حقوق ملكية؛

3- تحويل الدين إلى حقوق ملكية أي تحويل السندات إلى أسهم؛

4- إصدار الأسهم أوالسندات لشراء الأصول.

ثانيا- التحركات التي تتم بين العناصر التي تمثل النقدية وما في حكمها: هناك العديد من العمليات والتحركات التي تتم في المؤسسات ولا يرافقها أي تدفقات نقدية ومن هذه التحركات:

1-تحويل النقدية من الحساب الجاري إلى وديعة مصرفية قصيرة الأجل؛

2-شراء أوبيع الاستثمارات قصيرة الأجل التي في حكم النقدية، نقداً.

---

[329] L'équipe rédactionnelle de RF comptable: **code IFRS normes et interprétations**, 3 éme édition, Groupe revue fiduciaire, France, 2007, p:53.

[330] السعيد فرحات ،**الأداء المالي لنظمات الأعمال**،دار المريخ للنشر،المملكة العربية السعودية،2000،ص:138.

[331] نور أحمد،" **المحاسبة المالية القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية**"، الدار الجامعية،2000،ص:781.

[332] Donald E. Kieso and outhers, **Intermediate Accounting**, 14th edition,John Wiley & Sons, Inc., 2009,p:232

المطلب الثاني :التطور التاريخي لقائمة التدفقات النقدية:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بالمعلومات عن التدفقات النقدية للمؤسسة، وأصبحت قائمة التدفقات النقدية من القوائم الأساسية التي ينبغي على المؤسسات إعدادها في العديد من دول العالم، وذلك لعدم قدرة القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) على توفير إجابات جاهزة عن تساؤلات تتعلق بمصدر تمويل الاستثمارات الضخمة التي تقوم بها مؤسسات الأعمال، وهل يتم التمويل عن طريق الاقتراض أو إصدار أسهم جديدة أو من التدفقات النقدية الصافية من العمليات التشغيلية؟، وتجدر الإشارة إلى أن قائمة التدفقات النقدية لم تكن وليدة لحظة معينة، وإنما هي خلاصة جهود ودراسات تتابعت عبر مراحل زمنية متتالية حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن [333] .

من أجل التعرف على قائمة التدفقات النقدية بالشكل الذي إستقرت عليه الآن، كان لابد من الوقوف على لمحة تاريخية تصف لنا نشأة وتطور هذه القائمة، إذ أن هذه القائمة كانت خلاصة جهود بُذلت من أجل تكوينها، فقد مرت بسلسلة زمنية طويلة نسبياً، تطورت خلالها من حيث الشكل والمضمون، حيث اتخذت القائمة خلال كل مرحلة زمنية نموذجا معينا يلبي حاجاتات المستخدمين آن ذاك [334]، كما أن تطورها يقدم مثالاً جيداً عن كيفية تجاوب المحاسبة مع إحتياجات مستخدمي القوائم المالية المختلفة عبر الزمن، فقد ظلت القوائم المالية لسنوات طويلة مقتصرة على قائمتي الدخل والمركز المالي حتى أصبحت هذه القوائم غير قادرة على تقديم كل المعلومات اللازمة للمستخدمين وخاصة تلك المعلومات المتعلقة بأسباب التغير في الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، [335] مما استوجب استحداث قائمة التدفقات النقدية لتسد هذه الحاجة لدى المستخدم، و سنحاول التطرق إلى أهم المراحل الزمنية التي مرت بها قائمة التدفقات النقدية كما يأتي:

---

[333] دحدوح حسين أحمد ، ***دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية***،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 24 العدد الثاني،2008،ص: 205،204.

[334] مطر محمد، **الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني –الأساليب والأدوات والإستخدامات العملية**،الطبعة الأولى،الأردن :عمان، دار وائل للنشر والتوزيع،– 2003،ص159.

[335] مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، **تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي**–، الطبعةالثانية، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،2011 ،ص:195

الفرع الأول:المرحلة الاولى لنشأة قائمة التدفقات النقدية

نشأت هذه القائمة منذ سنوات عديدة في صورة تحليل مبسط أُطلق عليه "قائمة مصادر الوارد والمنصرف" والتي لم تتضمن سوى عملية عرض للزيادات والتخفيضات في بنود الميزانية المؤسسة [336]، وفي عام 1961 م أصدر(**AICPA**) النشرة المحاسبية رقم (**2**) بعنوان (تحليل التدفق النقدي وقائمة الأموال المخصصة)، إذ جاء في هذه النشرة ضرورة إدراج قائمة الأموال المخصصة في كل التقارير السنوية المقدمة للمساهمين وبأن يشملها تقرير المراجع[337] .

الفرع الثاني: مرحلة قائمة الموارد والإستخدامات

في عام 1963 أقر مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (A P B)الرأي رقم /3 / إذ عدل فيه اسم القائمة القديمة إلى (قائمة الموارد والاستخدامات) وأوضح عملية إعدادها وعرضها ولم يكن إعداد هذه القائمة إلزاميًا[338].

الفرع الثالث:مرحلة قائمة التغيرات في المركز المالي

نظرا لقصور القوائم التقليدية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل) ولإستكمال عميلة الإفصاح، ظهرت الحاجة إلى قائمة مالية أكثر قدرة على تلبية متطلبات الإفصاح [339]، وفي عام 1971 أصدر مجلس المبادئ المحاسبية(**A P B**) رأيه المحاسبي رقم 19 الذي سمى به قائمة التغيرات بالمركز المالي، وطالب بإلزامية إصدارها إلى جانب القوائم الأخرى، وكانت هذه القائمة تُعد على أساس مفهومين الأول يسمى مفهوم راسالمال العامل والثاني يسمى المفهوم النقدي، إلا أن تعرُّض بعض الشركات الكبرى إلى الإفلاس والإنهيار دون أن تتمكن قائمة التغير في المركز المالي المعدة على (أساس مفهوم راسالمال العامل) من إعطاء مؤشرات عن ذلك، جعل الشركات تتجه إلى أساس المفهوم النقدي في

---

[336] دونالد كيسو و جيري ويجينات،**المحاسبة المتوسطة**،ج2،تعريب أحمدحجاج،الرياض،دار المريخ،2005،ص:1224.

[337]حسين أحمد دحدوح، **دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**،مرجع سابق،ص:204_205.

[338] المرجع نفسه.

[339]عباس مهدي الشيرازي،**مرجع سابق**،224.

إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي [340]، وفي أول بيان له أكد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB البيان (**رقم1**) للعام 1978 على أن أحد الأهداف الأساسية للتقرير المالي هو تقدير كل من مقدار وتوقيت درجة عدم التأكد الخاصة بالتدفقات النقدية [341]، إلا أن هذه القائمة حالها حال باقي القوائم المالية، لم تخلو من المشاكل والإنتقادات ومن المشاكل الرئيسة التي رافقتها هو تحديد تكلفة الأموال [342] بالإضافة إلى غموض مصطلح الأموال في حد ذاته مما يؤدي إلى عدم توفر إمكانية المقارنة نتيجة المفاهيم المتعددة للأموال، مثل النقدية أوما يعادلها ورأس المال العامل وغيرها من الاختلافات الناتجة من التعريفات المتعددة لتدفقات الأموال من العمليات[343]، وبشكل عام فقد تعرضت هذه القائمة للعديد من الإنتقادات، وكانت محل جدل حول مدى فعاليتها وجدواها، خاصة بعد تصاعد حالات الإفلاس التي تعرضت لها المؤسسات الإقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد كانت القوائم المالية لتلك المؤسسات تفصح عن صافي أرباح مرتفع بينما كانت تواجه عجزا في السيولة النقدية لديها، مما أدى بمجلس معايير المحاسبة المالية للقيام بعدد من الدراسات والأبحاث في محاولة منه للتعرف على أوجه القصور في مفهوم رأس المال العامل، ومن أهم هذه الإنتقادات نذكر منها الآتي:[344]

- إستخدام قائمة التغيرات في المركز المالي لأساس الإستحقاق المحاسبي لا يعبر عن التدفقات النقدية للوحدات الإقتصادية بالشكل المطلوب؛
- إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي على أساس مفهوم رأس المال العامل لا يوفر معلومات مفيدة عن السيولة والمرونة المالية كتلك التي توفرها القائمة المعدة على الأساس النقدي؛
- تعدد الإختلافات نتيجة لتعدد المفاهيم الخاصة بالأموال مثل النقدية أورأس المال العامل؛
- لا تقدم قائمة التغيرات في المركز المالي أساسا للمقارنة السليمة بين الوحدات الإقتصادية نتيجة لتعدد نماذج إعدادها؛

[340] مؤيد راضي خنفر و آخرون، **تحليل القوائم المالية و مدخل نظري تطبيقي**،مرجع سابق، ص195.

[341] حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سبابق،ص298.

[342] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سابق،224.

[343] الدهراوي كمال الدين ، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، مرجع سابق: ص:153.

[344] نوري أمال محمد،**مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية دراسة تحليلية بالإعتماد على بيانات عدد من الشركات العالمية**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد33،2013 ،ص:333.

- المعلومات المستقاة منها غير مفيدة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين؛
- لا تعترف قائمة التغيرات في المركز المالي كغيرها من القوائم المالية بالتضخم مما أدى بالعديد من المستخدمين إلى البحث عن معيار أكثر تجرد ا لتقييم مدى نجاح أوفشل العمليات؛
- لا تقدم معلومات جديدة بل يمكن الحصول على معلوماتها من حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

الفرع الرابع: مرحلة قائمة التدفقات النقدية

جاءت قائمة التدفقات النقدية لتقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية[345] :

- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟
- في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة ؟
- ما هوالتغير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة ؟

وأكدت الأدبيات المحاسبية أن قائمة الدفقات النقدية كانت بناءا على المعيار الأمريكي رقم 95 الصادر عن **FASB** عام 1987 والمعيار الدولي رقم 7 الصادر عن **IASC** عام 1992.

أولا – مرحلة المعيار رقم (95) الخاص بقائمة التدفقات النقدية: تعد صياغة المعيار الأمريكي95 SFAS عام 1987 أحد التصريحات المبكرة التي طالبت بنشر قائمة التدفقات النقدية في التقارير السنوية للشركات ولاسيما بعد الأزمة التي حلت بأسواق البورصة الأمريكية عام1987، وأدت إلى انهيار أسواق النقد وأسواق العقود المستقبلية، وقد انعكس ذلك بشكل أساسي على زيادة الطلب على بيانات التدفقات النقدية وعلى زيادة قناعة واضعي المعيار بمسألة الحاجة لتلك المعلومات، مما دفع إلى المطالبة بإعداد قوائم التدفقات النقدية،[346] حيث طالب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB من خلال المعيار رقم 95 باصدار قائمة التدفقات النقدية كقائمة أساسية يتم إصدارها إلى جانب قائمة الدخل والمركز المالي،[347] وعرَّف المعيار الأمريكي 95 الصادر عن

[345] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي –مدخل نظرية المحاسبة–**، مرجع سابق، ص 345.

[346] الحلبي نبيل ، **دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية – دراسة تطبيقية–**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 22 العدد الأول،2006 ،ص:215.

[347] غسان فلاح و آخرون، **تحليل القوائم**،مرجع سابق،ص195-196.

FASB قائمة التدفقات النقدية إنطلاقا من الغرض منها، حيث اعتبرها القائمة التي تقدم معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة[348].

1- أهداف FASB من خلال بإصدار المعيار رقم 95: كان FASB يصبو من خلال إصدار المعيار رقم 95 لسنة 1987 والذي يقضي بضرورة القيام بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع القوائم المالية السنوية الأخرى، إلى تحقيق الأهاف التالية:[349]

- القيام بتقديم المعلومات الضرورية والهامة عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة المالية المنصرمة؛
- مساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم على تقييم مقدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية؛
- تصنيف مصادر واستخدامات الأموال إلى ثلاثة مجموعات رئيسية تتمثل في الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الإفصاح عن حجم العمليات التمويلية والاستثمارية التي لا تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية خلال الفترة المالية موضع الدراسة؛
- تقييم مدى كفاءة إدارة الأموال المتاحة في الشركة، وذلك وفقاً لمعايير التمويل والاستثمار الرشيدة.

ومن أجل وضع تلك الأهداف موضع التنفيذ فإنه سوف يقع على عاتق قائمة التدفقات النقدية القيام بالتالي[350]:

- الإفصاح عن التدفقات الداخلة والخارجة من العمليات التشغيلية.
- الإفصاح عن التدفقات الداخلة والخارجة من العمليات الاستثمارية.
- الإفصاح عن التدفقات الداخلة والخارجة من العمليات التمويلية.

ثانيا- مرحلة المعيار رقم (7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية: بعد الانتقاد الحاد للمحاسبين بشأن القوائم المالية المعدة على أساس الإستحقاق بأنها تتضمن توزيعات وتقديرات تحكمية كالاستهلاكات، وتحسب

[348] Rober f.Mrigs and walter B.meinbs.**Accounting the basis for business decision**.s end edition, Mc.graw publishing company,1990,p:729.

[349] العامري محمد علي، **الإدارة المالية المتقدمة**، دار إثراء،للنشر عمان، 2010،ص :347-356.

[350] أسعد حميد، **الإدارة المالية- الأسس العلمية والتطبيقية-**، دار وائل للنشر، عمان،2010، ص69-72.

إيرادات ونفقات لم تتحقق نقدا ولا تراعي أثر التضخم، ومن ثم لا يعبر الدخل بها عن مؤشر دقيق للمقدرة الكسبية للمؤسسة، وأن مقاييس رأس المال العامل والمصادر والاستخدامات بقائمة المصادر والاستخدامات التقليدية لا تقدم معلومات وافية عن السيولة بالمؤسسة (افلاس بعض الشركات الامريكية – شركة جرانت Grant وشركة تشارتر Charter للزيت في الثمانينات رغم وجود رأس مال عامل ودخل موجب في قوائم التغيرات في المركز المالي اوقوائم مصادر واستخدامات الاموال)، ومن خلال هذه الأسباب وغيرها كان لابد من إلغاء قائمة التغيرات في المركز المالي وإحلال قائمة مالية ذات غرض عام لمخرجات نظام المحاسبة المالية[351]، وفي عام 1992م تم تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) المعدل بعنوان "قائمة التدفقات النقدية " إذ أصبح ساري المفعول على القوائم المالية إبتداء اً من كانون الثاني 1994، وبذلك أصبح إعداد قائمة التدفقات النقدية إلى جانب القوائم المالية الرئيسية الأخرى أمرا لازما منذ ذلك التاريخ[352].

1- الإطار المفاهيمي للمعيار المحاسبي الدولي السابع IAS 07: يتناول المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 07) متطلبات بناء جدول تدفقات الخزينة الذي يعرض قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة إلى/من خزينة المؤسسة تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها: دورة استغلال، استثمار وتمويل خلال دورة محاسبية محددة عادة بسنة، وبالتالي فقد شجع المعيار المحاسبة الدولي **IAS 07** الشركات على الكشف عن المعلومات حول التشغيل والاستثمار وتدفقات التمويل النقدية لكل الأعمال[353] .

1-1 نشأة المعيار :أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC في مارس 1976المعيار المحاسبي رقم 07 والخاص بجدول التمويل والقابل للتطبيق في 1979/01/01، هذا المعيار في البداية لقي صعوبة كبيرة في التطبيق بالرغم من الإلزام بتطبيقه لكل دورة لها جدول حسابات النتائج، وفي سنة 1990 تم تغيير تسمية جدول التمويل

[351] محمد شريف توفيق، **المحاسبة المالية المتوسطة– محاسبة شركات المساهمة**–، الطبعة الثانية،مكتبة التكامل، الزقازيق،مصر، 1999،ص49.

[352] حسين أحمد حسين علي، **إعداد وتحليل وتفسير القوائم المالية المحاسبية – قائمة الدخل الميزانية العمومية – قائمة التدفقات النقدية – التحليل الأفقي – التحليل الرأسي_ النسب المالية**، المكتب الجامعي الحديث،لإسكندرية،مصر،2006 ، ص:185.

[353] Barry Elliott and Jamie Elliott,**Financial Accounting and Reporting**, 11th Edition,prentice hall,2004p:72

بجدول تدفقات الخزينةمن طرف IASC بموجب مشروع ED 36، [354] وأعلنت IASC في سنة 1993 عن المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS 07 المعدل والذي ألغى المعيار السابق المنشور سنة 1976 مع الاحتفاظ بنفس رقم المعيار.

1-2 هدف المعيار :يهدف IAS 07 إلى الإفصاح، وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة [355] بواسطة جدول التدفقات النقدية الذي يصنفها بدوره إلى ثلاث دورات رئيسية هي: استغلال، استثمار، تمويل، تساعد هذه القائمة المالية مستخدميها على تقييم ما يلي [356]:

- قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛
- تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات وسداد التوزيعات؛
- تفسير التباعد الزمني بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

الفرع الثالث:أسباب الإنتقال من قائمة قائمة التغيرات في المركز المالي إلى قائمة التدفقات النقدية

ألزمت معايير المحاسبية الدولية المؤسسات بضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية بدلاً من قائمة التغيرات في المركز المالي للأسباب التالية :[357]

1- عدم وضوح أهداف قائمة التغيرات في المركز المالي سواء كانت متمثلة في قياس السيولة أوالمحافظة على رأس المال أولأغراض التقييم؛

2- صعوبة المقارنة نتيجة لعدم وضوح المصطلحات أواختلاف أسلوب وشكل عرض القائمة أواختلاف طرق تصنيف أوتبويب بعض عناصر القائمة؛

3- يتم التقرير عن صافي التغير في المركز المالي وليس إجمالي التدفقات النقدية.

---

[354] Robert Obert, **Pratique internationale de la comptabilité et de L'audit**, DUNOD, paris 1994, P:223.

[355] أبو نصار محمد و جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي-الجوانب النظرية و العملية -**،مرجع سابق، ص95.

[356] طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** مرجع سابق، ص310.

[357] منصور محمد،**مدى ملائمة قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ القرارات-دراسة نظرية تطبيقية-**،المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، العدد 1،2001،ص:90.

الفرع الخامس:أهم الإختلافات بين قائمة التغيرات في المركز المالي إلى قائمة التدفقات النقدية

توجد عدة إختلافات بين القائمتين من أهمها المدخل الذي تعد بموجبه كل منهما والذي يتعلق بمفهوم مصطلح الأموال، فقائمة التغير في المركز المالي تقوم على مفهوم الأموال بمعنى رأس المال العامل، بينما قائمة التدفق النقدي تقوم على مفهوم الأموال بمعنى النقدية والنقدية المعادلة[358]. والجدول التالي يبين أهم الاختلافات بين القائمتين:

جدول رقم (24): مقارنة بين قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية

البيان	قائمة التغيرات في المركز المالي	قائمة التدفق النقدي
تعريف الأموال	الأموال بمعنى رأس المال العامل.	الأموال بمعنى النقد والنقدية المعادلة .
أهداف القائمة	إظهار وتفسير التغيرات الحادثة في رصيد صافي رأس المال العامل.	إظهار وتفسير التغيرات الحادثة في رصيد النقدية.
شكل القائمة	تعرض مصادر واستخدامات رأس المال العامل .	تعرض مصادر واستخدامات النقد حسب الأنشطة : تشغيلية، إستثمارية، تمويلية .
أسلوب الإعداد	الطريقة المباشرة، والطريقة غير المباشرة، والطريقة الثانية هي الأكثر شيوعا.	الطريقة المباشرة، والطريقة غير المباشرة، والطريقة الأولى هي الأكثر إفصاحاً.
بنود غير نقدية	تعرض في صلب القائمة .	لا تعرض في صلب القائمة .

المصدر: مطر محمد. **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية**، الطبعة الثانية. عمان: دار وائل للنشر، 2006، ص: 161

[358] محمد مطر، **التحليل المالي و الائتماني**، الطبعة الأولى،مرجع سابق، ص 160.

المطلب الثالث: أهمية قائمة التدفقات النقدية وأهدافها ومزاياها

الفرع الأول: أهمية قائمة التدفقات النقدية

حظيت قائمة التدفقات النقدية باهتمام كبير سواء لدى الباحثين أوالهيئات المختلفة والمختصة بوضع المعايير المحاسبية، نتيجة لأهمية المعلومات التي توفرها وكذلك لقدرتها على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية[359]؛

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية في كونها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن كلا القائمتين تعدان على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أنهما لا تعرضان– منفردة أومجمعة –الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أومصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة[360]، كما أن قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر أمانا من مخاطر التلاعب بالأرقام، حيث أنه بالرغم من سهولة التلاعب بالأرقام المالية للشركة وحساباتها، إلا أن من الصعب جدا أن تتلاعب بالنقدية المقبوضة لهذا يجب مراقبة نقدية الشركة عن كثب، حيث من الممكن التلاعب بصافي الربح وإظهاره أكبر مما هوعليه باستخدام عدة طرق بينما يصعب ذلك عند استخدام قائمة التدفقات النقدية[361] ، ويمكن أن نبلور أهمية هذه القائمة في كونها تسمح بـ [362]:

- قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها ؛
- إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحوالدائنين والمساهمين؛
- إبراز الهوة بين النتيجة والخزينة؛
- قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية؛

---

[359] تركي محمود إبراهيم ، **تحليل التقارير المالية**، الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، الرياض، 1995.

[360] دونالد كيسو جيري ويجانت، مرجع سابق، ص:248.-247

[361] قدومي ثائر، الكيلاني قيس، ،**استخدام قائمة التدفقات النقدية لتقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة مابين سنة2000–2003**،**المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية**لأردنية، المجلد التاسع، العدد الأول،2006 ، ص :117.

[362] هندي منير إبراهيم ، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر**، الطبعة الخامسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص56..

- إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة[363]؛
- تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة؛
- تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.

الفرع الثاني:أهداف قائمة التدفقات النقدية

يكمن الغرض من قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية وفيما استخدمت ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية، [364] وحسب النظام المحاسبي المالي (scf) فإن جدول تدفقات الخزينة يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على، توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة) وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه التدفقات[365]، وهكذا فإن قائمة التدفقات النقدية توفر الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية [366]:

1- من أين تأتي النقدية خلال فترة معينة ؟
2- كيف كان استخدام النقدية في أثناء هذه الفترة؟
3- كيف كان التغير في رصيد النقدية خلال الفترة؟

وبشكل عام فإن قائمة التدفقات النقدية تساهم في تحقيق الأهداف التالية :[367]

- تحديد قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛
- إيجاد مقاييس لتقييم جودة أرباح الشركة وسيولتها لتوفير الفهم الواضح لطبيعة مسببا التغيرات الحاصلة فيها ؛

[363] أبو نصار محمد ، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي–الجوانب النظرية و العملية –**،مرجع سابق، ص:94.

[364] عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة** مرجع سابق، ص224 .

[365] المرسوم التنفيذي رقم.08 /156 مرجع سابق، المادة–35 .

[366] Donald E. Kieso and outher, Intermediate Accounting, Op.cit,p:228.

[367] العطعوط سامح مؤيد ، مفيد الظاهر،**أثر مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 21، تشرين الأول،2010 ،ص:86.

- تقديم مؤشرات عن توسع ونموالشركة حيث أنه كلما زادت التدفقات الخارجة عن الأنشطة الإستثمارية عن التدفقات النقدية الداخلة لتلك الأنشطة، كلما كان ذلك دليلا جديا على نموالأنشطة وتوسعها ؛
- إعطاء صورة واضحة ووفية عن السياسات المالية لإدارة الشركة مثل سياسة توزيع الأرباح وسياسة الإئتمان والتوزيع وغيرها .

الفرع الثالث: مزايا قائمة التدفقات النقدية

تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية [368]:

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة ؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة ؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ؛
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية ؛
- تقييم قدرة المؤسسة علة هوليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرف درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات؛
- التنبا بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجة عدم التأكد المحيطة بها ؛
- التعرف على النقدية الكعادلة المقيدة وغير المتاحة للإستخدام في المؤسسة؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائم التدفقات النقدية بين المنآت المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات الامالية المختلفة ؛
- التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، كذلك سياسات المؤسسة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض كمانحة ومقترضه.

---

[368] خالد الجعارات،**معايير التقرير المالية الدولية 2007،IFRS/ IAS**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع،الشارقة،عمان، 2008،ص:140.

المبحث الثاني :مكونات جدول تدفقات الخزينة وطُرق إعداده

تختلف التدفقات النقدية من حيث طبيعتها، فهناك التدفقات النقدية التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية، ولكل من هذه التدفقات دلالة مختلفة، و لكل منها قدرة على توفير معلومات تساعد في تحسين عملية التنبأ بالتدفقات النقدية المستقبلية، كما يمكن أن يكون لها دور في عملية تقييم أداء المؤسسات،[369] وعلى هذا الأساس فإن جدول تدفقات الخزينة يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصادرها وفق ثلاثة مجموعات رئيسية، هي التشغيلية والتمويلية والإستثمارية[370]، ويتم عرض المعلومات في قائمة التدفقات النقدية وفق طريقتين المباشرة وغير المباشرة ؛

وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية :

المطلب الأول مكونات جدول تدفقات الخزينة :أويمكن نقول تبويب أوأنواع تدفقات النقدية

المطلب الثاني :إعداد قائمة التدفقات النقدية

المطلب الثالث:طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

[369] Hackel, K. and Livnat, J,**Cash Flow and Security Analysis**, Irwin Professional Publishing, Chicago, USA,1996, p :8.

[370] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008،يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 19 / 25،46 مارس 2009، ص:26.

المطلب الأول مكونات جدول تدفقات الخزينة :أويمكن نقول تبويب أوأنواع تدفقات النقدية

تصنف قائمة التدفقات النقدية الى ثلاثة اجزاء للنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، مما يسمح لمستخدم القائمة بالحكم على اثر تلك النشاطات على الوضع المالي للشركة ويوضح ايضا تقييم للعلاقة بين تلك النشاطات[371]

الفرع الأول: التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية

توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الأنشطة التشغيلية، حتى تتمكن من معرفة مقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل من خلال تقييم مقدرتها على توليد تدفقات نقدية لسداد الالتزامات وتغطية كافة الأنشطة التشغيلية[372] ، وتتمثل الأنشطة التشغيلية في الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل، وتؤدي هذه الأنشطة إلى خلق الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمشروع ومن ثم تؤثر في قائمة الدخل الذي يتم إعدادها على أساس الإستحقاق .

أولا – أهمية التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية : تبرز أهمية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلة في الدلالة على مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات النقدية الخارجة اللازمة للتشغيل، وكلما كان صافي التدفقات النقدية موجبا دل ذلك على جودة سيولة المؤسسة وربحيتها[373]، وباختصار فإن فالتدفقات النقدية التشغيلية توفر أساسا لقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية انطلاقا من أنشطتها التشغيلية.

---

[371] الساعدي علاء، جعفر الهام، **أهمية قائمة التدفقات النقدية وتأثيرها على القرار الاستثماري**، مرجع سابق،ص:91

[372] الوابل بن على الوابل، **المحتوى الإعلامي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة الإدارة العامة،،المجلد 36, العدد 2، السعودية، 1996،ص225.

[373] نفس المرجع.

ثانيا- أقسام التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية : ويمكن تقسيم التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية إلى[374]:

1- النفقات الإيرادية :وهي النفقات المتعلقة بشكل مباشر بالنشاط العادي للمؤسسة وتؤدي إلى تحقيق الأرباح، وتُقسَّم إلى:

1-1: نفقات إيرادية دورية :وهي نفقات جارية متعلقة بشكل مباشر بالنشاط العادي للمؤسسة وتؤدي إلى تحقيق ربح فوري، ومن خصائص النفقة الإ يراديه الدورية مايلي:

- تتصف بالدورية والانتظام ويمكن التنبؤ بها؛
- الغرض منها الحصول على خدمة فورية مرتبطة بالدورة المالية؛
- لها علاقة مباشرة مع إحدى وظائف المؤسسة (إنتاجية /تسويقية /تمويلية /إدارية)؛
- هناك علاقة سببية بين النفقة والإيراد؛
- حجم النفقة الإيراديه صغير نسبياً بالقياس مع النفقات الأخرى(الرأسمالية) أوالإيرادية المؤجلة.

1-2: نفقات إيرادية مؤجلة هي نفقات تؤدي إلى تحقق إيرادات مستقبلية تمتد إلى أكثر من سنة مالية ومن خصائص النفقة الإيراديه المؤجلة ما يلي:

- غير منتظمة وأغلبها غير دورية) مثل مصاريف التأسيس؛
- تقدم خدمات يستفاد منها لأكثر من دورة مالية؛
- لا يوجد علاقة مباشرة بين أغلب هذه النفقات ووظائف المؤسسة؛
- هناك علاقة سببية بين النفقة والإيراد؛
- يمكن رسملة (إظهار)هذه النفقة في الميزانية العمومية.

[374] جربوع يوسف محمد، حلس سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002، ص: 176،175.

2- الإيرادات الإيرادية:وتقسم الإيرادات الإيراديه إلى نوعين هما:

2-1 إيرادات إيرادية عادية :وهي كل إيراد نتج عن بيع سلعة أوتقديم خدمة من نشاط المؤسسة العادي.

2-2 إيرادات إيرادية غير عادية : وهي كل إيراد نتج عن نشاط غير عادي للمؤسسة بسب عوامل إدارية أو إقتصادية، وهذه الإيرادات يصعب التنبؤ بها وقد تنشأ من عدة طرائق مثل إعانات إنتاج، إعانات تصدير، أرباح دعوى قضائية على قضايا سابقة، إعفاء ضريبي، أرباح غير عادية نتيجة ظروف استثنائية كالحروب...

ثالثا- انواع التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية : وتشمل هذه التفقات مايلي [375]:

1- **التدفقات النقدية الداخلة** : وتمثل المتحصلات النقدية من بيع السلع أو تقديم خدمات أو من تحصيل الحسابات المدينة، أو المتحصلات النقدية من بيع الأوراق المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة أو متحصلات من أنشطة تشغيلية أخرى.

2- **الفرع الثاني:التدفقات النقدية الخارجة** : وتمثل المدفوعات النقدية مقابل تكلفة البضاعة أوالخدمات، وكذلك سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين ومدفوعات للعاملين أو أي مدفوعات تشغيلية أخرى.

ويوضح الجدول الموالي أهم التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل :

[375] الشيرازي عباس مهدي.،مرجع سابق،ص،227،228.

الجدول رقم 25 التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة التشغيل

نشاطات التشغيل اوالاعمال :انتاج وشراء الوحدات ثم عمليات بيعها كسلع وخدمات	
تدفقات نقدية داخله	**تدفقات نقدية خارجه**
–مبيعات العملاء بالنقد	**المبالغ المسددة للعاملين كمرتبات واجور**
–تحصيل نقدية من عمليات البيع الاجل	**–تسديدات نقدية للموردين مقابل سلع وخدمات**
–متحصلات توزيع الارباح النقدية من	**–المسدد نقدا للحكومة نظير الضرائب والغرامات**
أستثمار في اسهم الشركات الاخري	**–الفوائد المسددة)مصروف فائدة استثمارات متاجرة(**
–متحصلات الفوائد (ايراد فوائد استثمارات)	**–المبالغ المسددة لاغراض خيرية**
المتاجرة – (المبالغ التي ردت للعملاء)	
–المبالغ التي ردها الموردون	
–النقدية المحصلة من المنازعات القضائية	

توفيق محمد شريف ، **المحاسبة المالية المتوسطة، محاسبة شركات المساهمة**، الطبعة الثانية، مكتبة التكامل – شارع المكتبات، الزقازيق، مصر 1999، ص49.

الفرع الثاني: تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أوالتي تولدها أنشطة الاستثمار

تعبِّر هذه التدفقات عن الزيادة والنقصان في الأصول طويلة الأجل للمؤسسة، وبالتالي فإن أنشطة الإستثمار تتأثر بحسابات طويلة الأجل مثل إصدار القروض وتحصيلها أو الإستثمار في شركات أخرى، شراء وبيع الأصول الثابتة[376]، وهي تشمل عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل.

و سنحاول في مايلي التطرق إلى أهمية التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة عن أنشطة الإستثمار:

[376] نفس المرجع .

أولا – أهمية التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار: تظهر أهمية التدفقات النقدية من العمليات الإستثمارية في كونها تُقدِّم مؤشرا عن درجة توسع ونمو المؤسسة أو درجة إنحصارها وانكماشها، فكلما زادت التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية عن التدفقات النقدية الداخلة من بيع الأصول المنتجة فإن ذلك يعد مؤشرا جيدا على توسع ونمو أنشطة المؤسسة [377].

تستخدم التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية كمؤشر لاحتمالات النمو والانكماش المستقبلية، فصافي التدفق النقدي السالب من أنشطة الاستثمار يشير إلى احتمالات نمو وزيادة في الأرباح مستقبلا، لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة والتي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية، أوزيادة الاستثمارات المالية وما تحمله من احتمالات الحصول على فوائد وأرباح في المستقبل[378] .

ثانيا– أنواع التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار: وهذه التفقات تشمل [379]:

1- **التدفقات النقدية الداخلة :**وتمثل المتحصلات النقدية من بيع الإستثمارات من الأوراق المالية أوبيع أي موجودات أخرى، بخلاف المخزون.

2- **التدفقات النقدية الخارجة :**وتمثل المدفوعات مقابل زيادة إستثمارات الوحدة الإقتصادية في أوراق مالية أو أي موجودات أخرى بغرض الإقتناء لتسهيل نشاط الوحدة وليس لإعادة بيعها.

والجدول الموالي يبين أهم التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الإستثمار:

[377] الوابل بن على الوابل، **المحتوى الإعلامي لقائمة التدفقات النقدية**، مرجع سابق،ص225.

[378] Francis Grandguillot, **Analyse financière**, 4e édition, Gualino éditeur, France, 2006, P :170.

[379] الشيرازي عباس،**النظرية المحاسبية**،مرجع سابق،ص:227.

الجدول رقم 26 التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة الاستثمار

نشاطات الاستثمار :عمليات منح وسداد القروض، شراء وبيع الاصول المنتجة والاستثمارات	
تدفقات نقدية داخله	**تدفقات نقدية خارجه**
–متحصلات بيع الاصول المنتجة (كالمباني والاصول غير الملموسه .السلعي)	**– (مدفوعات شراء الاصول المنتجة) دون المخزون**
	–مدفوعات شراء السندات التي اصدرتها الشركات
–مدفوعات شراء اسهم الشركات الاخري.	**–مدفوعات القروض التي منحتها المؤسسة للغير.**
–متحصلات تسديد القروض التي اصدرتها المؤسسة .الاخري(استثمارات حيازة ومتاحة للبيع).	
–متحصلات بيع استثمارات في اسهم اصدرها الغير	
استثمارات حيازة ومتاحة للبيع.	
–متحصلات بيع استثمارات في سندات اصدرها الغير	
استثمارات حيازة ومتاحة للبيع.	
–متحصلات بيع اوخصم القروض.	

محمد شريف توفيق، **المحاسبة المالية المتوسطة، محاسبة شركات المساهمة**، الطبعة الثانية، مكتبة التكامل – شارع المكتبات، الزقازيق، مصر 1999، ص49.

الفرع الثالث: التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل

هي تدفقات تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض، وتعد أنشطة التمويل عن حقوق الملكية والخصوم غير المتداولة طويلة الأجل، ومن ثم فهي تشمل إصدار الأسهم والحصول على القروض وغيرها، مع ملاحظة أن فوائد القروض تدخل ضمن الأنشطة التشغيلية[380]

أولا- أهمية التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل: تتأتى أهمية التدفقات النقدية من الأنشطة التمولية في كونها تعطي مستخدمي القوائم المالية صورة كاملة عن سياسات المؤسسة في تمويل عملياتها من حقوق الملكية أو التمويل بالإقتراض، باعتبار أن هناك حد أقصى للتمويل بالإقتراض، والذي إن تجاوزته المؤسسة فغالبا ما تواجه العسر المالي [381]،كما تساعد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية مستخدمي القوائم المالية على معرفة معلومات هامة تتعلق بالتعرف على الهيكل التمويلي للمؤسسة هل هو من الأموال المولدة داخليا أو من إصدار أسهم أومن الاقتراض، ويستخدم المحللون الراغبون في تقييم هيكل رأس المال واحتمال نمو الأعمال هذه المعلومات لإجراء تقييماتهم وتحليلاتهم[382].

ثانيا- أنواع التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل:وهذه التدفقات تشمل[383] :

1- **التدفقات النقدية الداخلة :**وتمثل المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم والسندات الطويلة الأجل أو أي مصادر تمويل أخرى كالحصول على القروض.

2- **التدفقات النقدية الخارجة :** وتمثل المدفوعات في شكل توزيعات الأرباح أو رد جزء من حقوق الملكية لأصحابها أوسداد القروض طويلة الأجل.

وفيما يلي أهم التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية :

---

[380] نادية سامي خضر، **دراسة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في المصارف التجارية العراقية،بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية و الإستثمار**،مجلة بحوث مستقبلية،العدد22، 2008، ص:129.

[381] الوابل بن على الوابل،، **المحتوى الإعلامي لقائمة التدفقات النقدية**، مرجع سابق،ص:225.

[382] Francis Grandguillot, **Analyse financière**, Op.cit, p 170.

[383] الشيرازي عباس ،**نظرية المحاسبة**، مرجع سابق،ص:227.

الجدول رقم 27 التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية

نشاطات التمويل :عمليات المؤسسة مع ملاكها و دائنيها اصحاب القروض طويلة الاجل والاقتراض قصير الاجل	
تدفقات نقدية داخله	تدفقات نقدية خارجه
-متحصلات اصدار الاسهم(حقوق الملكية)	-سداد توزيعات الارباح النقدية للملاك
-متحصلات اصدار السندات واوراق الدفع	-تسديدات لشراء اسهم الخزانة
-متحصلات من عمليات اقراض اخري قصيرة	-مدفوعات تسديد القروض النقدية

محمد شريف توفيق، **المحاسبة المالية المتوسطة، محاسبة شركات المساهمة**، الطبعة الثانية، مكتبة التكامل - شارع المكتبات، الزقازيق، مصر 1999، ص49.

الفرع الرابع: إرتباط الأنشطة بمسبباتها

ويمكن بيان إرتباط الأنشة السابقة بمسبباتها في الجدول الآتي:

الجدول رقم 28 إرتباط الأنشطة بمسبباتها

أنشطة التشغيل	أنشطة الإستثمار	أنشطة التمويل
قائمة الدخل	الأصول غير المتداولة طويلة الأجل	الخصوم غير المتداولة طويلة الأاجل
الأصول المتداولة فيما عدا النقدية		
الخصوم المتداولة		

المصدر: نادية سامي خضر، **دراسة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في المصارف التجارية العراقية، بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية والإستثمار**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد22، سنة2008، ص:129.

ملاحظة :بالنسبة للعمليات غير النقدية المتعلقة بالإستثمار والتمويل فيجب أن تُستبعد من قائمة التدفقات النقدية، ويُفصح عنها في مكان آخر كالإيضاحات، ومن أمثلة هذه العمليات الإسحواذ على الأصول من خلال التأجير التمويلي، تحويل الديون إلى حقوق ملكية، إصدا أسهم مقابل الحصول على أصول.

ويمكن أن نبين التدفقات الداخلة والخارجة مصنغة على أساس النشاط من خلال الجدول التالي:

الشكل رقم (11)التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس النشاط

أنشطة تمويلية	أنشطة استثمارية	أنشطة تشغيلية
إصدار أوراق مالية في شكل حق ملكية؛ إصدار ديون و سندات.	بيع عقارات و آلات ومعدات؛ بيع أوراق مالية؛	عندما تتجاوز المتحصلات النقدية(الإيرادات)المدفوعات النقدية

مجمع النقدية

أنشطة تمويلية	أنشطة استثمارية	أنشطة تشغيلية
– سداد توزيعات؛ – تسديد ديون؛ – استرداد أسهم رأس المال.	– شراء عقارات،آلات و معدات؛ – شراء أوراق مالية؛ – تقديم قروض لمؤسسات أخرى.	– عندما تتجاوز النفقات النقدية(المصروفات)

المصدر:دونالد كيسو وجيري ويجانت،تعريب أحمد حامد حجاج،المحاسبة المتوسطة ،الجزء الأول،الطبعة العربية الثانية،دار

المطلب الثاني :إعداد قائمة التدفقات النقدية

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية إستنادا إلى مقومات أساسية وكذلك من خلال تتبع خطوات معينة.

الفرع الأول:مقومات إعداد قائمة التدفقات النقدية

خلافا لقائمة الدخل وقائمة المركز المالي اللتان تُعدَّان على أساس ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات الجردية، فإن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها من ثلاث مصادر:[384]

1- الميزانية العمومية المقارنة :وتعطي معلومات عن التغيرات التي حدثت على الأصول والخصوم وحقوق الملكية خلال الفترة من بدايتها حتى نهايتها؛

2- قائمة الدخل السنوية :وتفيد في تقديم معلومات عن النقدية التي تم استخدامها خلال العام في تغطية أنشطة العمليات الجارية، وتلك التي تم توليدها خلال العام(الفترة المحاسبية)؛

3- بنود إضافية :ويتم انتقاؤها من دفتر الأستاذ العام حيث توفر معلومات إضافية تفيد تحديد المبالغ النقدية التي تم تقديمها أو استخدامها خلال الفترة المالية[385].

ويُعزى سبب الحاجة لميزانيتين وقائمة دخل واحدة هو أن الميزانية تمثل صورة للمؤسسة في لحظة معينة، وهذا لا يمكِّن معد القائمة من التعرف على التغيرات الحاصلة في بنود الميزانية إلا إذا توفرت له ميزانية لبداية الفترة وميزانية أخرى لنهايتها، أما سبب الاكتفاء بقائمة دخل واحدة فيعود لكون قائمة الدخل تعد على أساس تراكمي وتمثل سجلاً للفترة التي تشملها[386] .

الفرع الثاني:خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية

يمر إعداد قائمة التدفقات النقدية إعتمادا على المصادر الثلاثة السابقة على الخطوات التالية[387] :

الخطوة الأولى: تحديد التغير في النقدية بوصفه فرقا بين رصيد النقدية بين أول فترة وآخرها؛

---

[384] أبو المكارم وصفي، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، مرجع سابق،ص: 531.

[385] الخداش حسام الدين و آخرون، **أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني**، الطبعة الثالثة،عمان :دار المسيرة،2005 ، ص:284

[386] عقل مفلح، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، الطبعة الثانية،عمان ،دار المستقبل للنشر، 2000 ،ص:329 .

[387] حنان رضوان حلوة،**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**،مرجع سابق،ص:303-304.

الخطوة الثانية :تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وهذا يتطلب تحليل قائمة الدخل الحالية وتحويل الدخل من أساس الإستحقاق إلى الأساس النقدي كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين وكذلك يتطلب بيانات عن عمليات منتقاة، وفي هذه النقطة يمكن إستعمال أحد الطريقتين المباشرة وغبر المباشرة ؛

الخطوة الثالثة: تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية، إذ يجب تحليل بقية التغيرات الأخرى، في حسابات الميزانية لمعرفة أثرها على النقدية.

المطلب الثالث:طرق عرض قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية بطريقتين : المباشرة وغير المباشرة، فبموجب الطريقة المباشرة تظهر قائمة التدفقات النقدية صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ممثلةً في العناصر الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية للعمليات التي يتم اشتقاقها من مكونات صافي الدخل، أما الطريقة غير المباشرة فيتم احتساب صافي التدفقات النقدية بإضافة أو طرح تلك البنود من صافي الدخل التي لها أثر على النقدية، أي من خلال إجراء تعديلات على رقم صافي الربح المحاسبي (صافي الدخل) المستخرج من قائمة الدخل والمعُد وفقاً لأساس الإستحقاق، بمعنى أنه يأخذ بالحسبان الإيرادات والمصاريف النقدية وغير النقدية، في حين أن قائمة التدفقات النقدية تُعد وفقاً للأساس النقدي[388]، كما ويوجد في الأدبيات المحاسبية من يذكر طريقة ثالثة وهي بمثابة طريقة بديلة لعرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية وهي الطريقة غير المباشرة المعدلة Modified Indirect Method، وتبدأ هذه الطريقة بالإيرادات والمصروفات كما وردت في قائمة الدخل وعموما فإن هذا الاتجاه يماثل نفس التنظيم الموجود في الطريقة المباشرة مع المزيد من التفصيلات عن الإيرادات والمصروفات[389].

[388] يحياوي مفيدة،عريف عبد الرزاق، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي داخل المؤسسة**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية،تجارب،تطبيقات و آفاق،المركز الجامعي الوادي،2010،ص:9.

[389] طارق عبد العالي حماد ،**موسوعة معايير المحاسبة : شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الدار الجامعية، مصر،2000،ص:164.

الفرع الأول :طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق المعايير المحاسبية الدولية

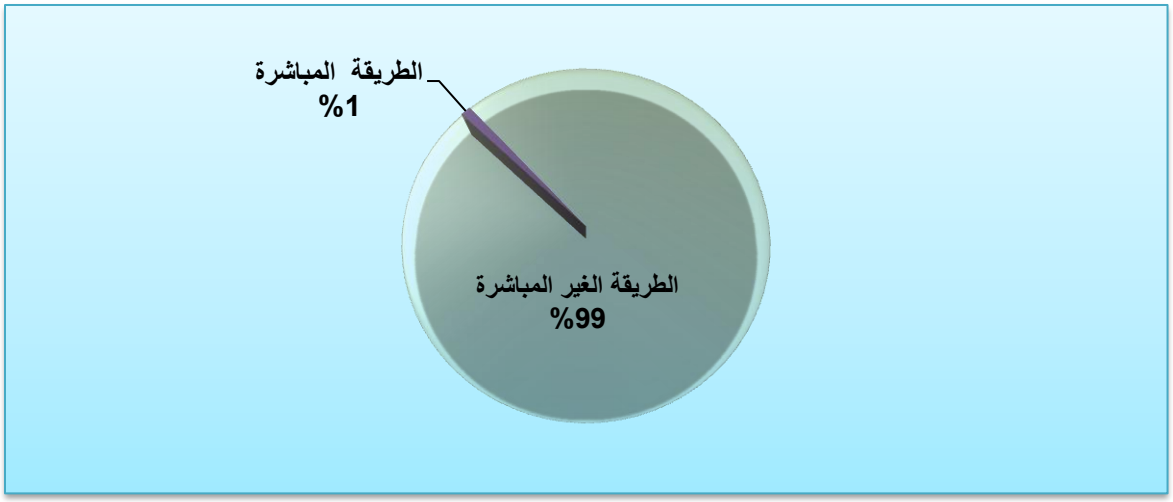
أعرب مجلس معايير المحاسبة المالية عن تفضيله استخدام الطريقة المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية مع جواز استخدام الطريقة غير المباشرة، أي سماحه باستخدام أي من الطريقتين[390]، وعند استخدام الطريقة غير المباشرة وفق متطلبات المعايير المحاسبية لا بد أن يتم الإفصاح في جدول يلحق بقائمة التدفقات النقدية من العمليات وهذا يؤدي إلى الوصول إلى المعلومات نفسها التي تتضمنها الطريقة الغير مباشرة، ولا بد من الإشارة إلى أن الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة، ينحصر فقط في كيفية تحديد التدفقات النقدية من العمليات ولا تختلف كيفية إعداد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية والإستثمارية بين الطريقتين [391]، إلا أن الممارسة العملية، في الغالبية العظمى من الكيانات تعتمد على الطريقة غير مباشرة[392]، حيث أكدت البحوث على أن الغالبية العظمى من الشركات العالمية (99٪) تعتمد على الطريقة غير مباشرة كما يبن الشكل التالي:

[390] Paul D. Kimmel , and outhers, **Financial Accounting**, 6 th Edition, John Wiley & Sons, Inc. United States of America, 2011,P :626 .

[391] فداء عبد المجيد صبار،ثامر مهدي،**أهمية إعداد و تحليل قائمة التدفقات النقدية في الكليات الأهلية الممولة ذاتيا**،المجلة العراقية للعلوم الإدارية،العدد: 29،ص:9.

[392] Nandakumar Ankarath, Kalpesh J. Mehta, T. P. Ghosh, Yass A. Alkafaji ,**Understanding Fundamentals IFRS–International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, INC,2010,p:37.

الشكل رقم (12) استعمال الطريقة المباشرة وغير المباشرة في الشركات العالمية



Sours : Paul D. Kimmel , Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, **Financial Accounting**, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc. United States of America, 2011,P :626

الفرع الثاني:طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي

يتم اعداد جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي وفق الطريقتين المباشرة والغير مباشرة، فالطريقة المباشرة منصوص على تطبيقها قانونيا وبالتالي فإن المؤسسة تكون مجبرة على اعداد هذا الجدول وفق هاته الصيغة، بينما الطريقة الثانية لا تتم إلا بعد انقضاء السنة المالية والهدف منها إضافة الى سهولة إعدادها يتمثل في استخراج العديد من المؤشرات التي تستخدم في التحليل المالي.

أولا – جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة : نقصد بالطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة ذلك الأسلوب الذي يقوم على احتساب المتحصلات والمدفوعات النقدية الفعلية للدورات الرئيسية الثلاث لنشاط المؤسسة بطريقة مباشرة من خلال معرفة كم قُبض فعلا؟ وكم دُفع فعلا؟ لكل عنصر من عناصر الدورات الأساسية [393]، وترتكز الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج

[393] دشاش عبد القادر، جمال منيسة، **قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع،بناء وتحليل جدول تدفقات الخزينة-دراسة حالة مطاحن الواحات-**، ورقة بحثة مقدم ضمن فعاليات، ملتقى الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29 30 نوفمبر 2011 ،ص:6.

التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب..) قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة ، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية؛

في هذه الطريقة نقوم باعداد جدول تدفقات الخزينة عند أي لحظة زمنية وعند أي مستوى من النشاط، وذلك من خلال حصر التدفقات المالية الداخلة والخارجة من خزينة المؤسسة كلٌ في دورة النشاط التابع لها، ومن ثم فان إعداد جدول السيولة بهاته الطريقة يتم وفق أسلوب التسجيل المحاسبي للعملية مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة هاته العملية وأثرها على خزينة المؤسسة، فرقم الاعمال على سبيل المثال لن يكون له أي اثر على الخزينة الا في حالة تسديد العميل أوالعملاء لقيمة المبيعات نقدا[394].

تركز قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة على دورتي الإستغلال والاستثمار، إذ يتوجب على المؤسسة توليد الفوائض اعتمادا على دورة الاستغلال، واعتبار دورتي الإستدانة والتمويل ملجأً إستثنائيًا يتم اللجوء إليه فقط في حال عدم تمكن النشاط من تمويل نفسه ذاتيا، وعليه يمكن استخدامه في المؤسسات التي تنشط في الاقتصاديات غير الرأسمالية والتي تتميز بشح في الموارد المالية وقلة في الإقبال على الاستثمار[395] :

وتتمتع هذه الطريقة بالمميزات التالية:[396]

- تقدم معلومات عن المصادر الفعلية للتدفقات النقدية وكيفية استخدامها خلال فترة زمنية معينة؛
- تقدم معلومات مباشرة ومفيدة تساعد في تقدير مقادير التدفقات النقدية ضمن فترة معينة؛
- تُعد الأرقام المستخرجة من قبلها موضوعية، الأمر الذي يمكننا من تدقيقها بسهولة.

كما أن الطريقة المباشرة لها نفس مضمون الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أوالمتعلقة بالاستثمار كالحيازة أوالتنازل على الاستثمار أوالعمليات المتعلقة بالتمويل، اقتراض، تسديد القروض، رفع من رأس المال[397].

---

[394] سردوك فاتح، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول:واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر06 / 05 / 2013يومي05 :الوادي،ص:8-9.

[395] بن ساسي إلياس ، قريشي يوسف ، **التسيير المالي(الإدارة المالية)** ،الطبعة الثانية، عمان، الأردن ، دار وائل للنشر والتوزيع ،2011 ، ص:220 .

[396]- دحدوح حسين أحمد ، **دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مرجع سابق، ص: 217.

[397] حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**،مرجع سابق،ص،189.

1- محتويات جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة: تعتبر الأنشطة الثلاثة التي عرضناها سابقا، بمثابة الإطار العام لقائمة التدفقات النقدية وعادة ما تندرج الأنشطة التشغيلية في الجزء الأول من القائمة ثم يليه الأنشطة الإستثمارية في الجزء الثاني أما الجزء الثالث فهو يتضمن الأنشطة التمويلية، ويجب التمييز في كل جزء بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة، وبالتالي جدول تدفقات الخزينة بحسب الطريقة المباشرة يحتوي على ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات تمثل النشاطات الرئيسية في المؤسسة وفق الطرح الذي تم الإشارة إليه سابقا ويمكننا تقديم شرح لما سبق في مايلي:

1-1 **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال :** يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشعيلية بموجب الطريقة المباشرة عن طريق بيان كل نوع رئيسي من المقبوضات النقدية التشغيلية بشكل مفصل في قائمة التدفقات النقدية، ثم يتم تخفيض المدفوعات النقدية من المقبوضات النقدية من أجل تحديد صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية [398].

1-1-1 عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة:

تضمن النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية أنشطة العمليات العادية التي ينشأ منها منتجات المؤسسة وغيرها من الأنشطة غير مرتبطة بالاستثمار والتمويل، ويمكننا التذكير بها من خلال الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص **بأنشطة الاستغلال:**

[398] دهمش نعيم حسني ،**القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما –قائمة التغيرات في المركز المالي–**، مرجع سابق،ص:298.

الجدول (29): عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة

البيان	N	N-1
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
التحصيلات من الزبائن	X	X
تحصيلات الفوائد	X	X
التحصيلات من التوزيعات	X	X
مدفوعات للعملاء	(X)	(X)
مدفوعات للمستخدمين	(X)	(X)
فوائد ومصاريف مالية تشغيلية مدفوعة	(X)	(X)
ضرائب مدفوعة	(X)	(X)
التدفقات النقدية التشغيلية قبل العناصر غير العادية	X	X
التدفقات النقدية المرتبطة بالعناصر غير العادية	X	X
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	X X	X X

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال** :تتمثل في:

- التحصيلات المقبوضة من الزبائن.

- المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين.

-الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة.

-الضرائب عن النتائج المدفوعة.

-/ +تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

1-1-1 حساب بنود تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة مباشرة حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي:

ويمكن حساب البنود السابقة حسب مدونة حسابات المخطط المحاسبي المالي كما يلي[399]:

- ✓ **التحصيلات المقبوضة من الزبائن** وتحسب كما يلي : حساب (70) المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة ماعدا حساب (709) التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة + الرسم على القيمة المضافة على المبيعات – التغير في رصيد حساب (41) الزبائن والحسابات الملحقة (رصيد أخر مدة – رصيد أول مدة).

وهناك تحصيلات أخرى معنية بهذا العنصر وهي: حساب (74) إعانات الاستغلال + حساب (757) المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير + حساب (758) المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري + التغير في حساب (487) المنتوجات المسجلة مسبقا .

- ✓ **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين:** وتحسب كما يلي: حساب (60) المشتريات المستهلكة ماعدا حساب (609) التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها من المشتريات + الرسم على القيمة المضافة على المشتريات + حساب (61) الخدمات الخارجية + حساب (62) الخدمات الخارجية الأخرى + الرسم على القيمة المضافة للخدمات الخارجية والخارجية الأخرى – التغير في رصيد حساب (401) الموردين – التغير في رصيد حساب (467) الحسابات الأخرى الدائنة أوالمدينة + حساب (63) أعباء المستخدمين – التغير في حساب (42) المستخدمون والحسابات الملحقة – التغير في حساب (43) الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

وهناك مبالغ مدفوعة لمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر وتحدد على النحوالأتي:

[399] بن نذير نصر الدين، بوشناف عمار، **جدول تدفقات الخزينة**، مرجع سابق، ص:5-6.

حساب (64) الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة + حساب(65) الأعباء التشغيلية الأخرى – التغير في رصيد حساب (445) الدولة، الضرائب على رقم الأعمال – التغير في رصيد حساب (486) الأعباء المسجلة مسبقا.

- ✓ **فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة:** تتمثل في حساب (66) الأعباء المالية.
- ✓ **الضرائب على النتائج المدفوعة:** وتحسب كما يلي : حساب (695) الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية – التغير في رصيد حساب (444) الدولة والضرائب على النتائج.
- ✓ **تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية:** تتحدد بالفرق بين حساب (77) منتجات العناصر غير العادية وحساب (67) أعباء العناصر غير العادية.

2-1 تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار :تجدر الإشارة هنا أن تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، متماثل بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة ولا يوجد اختلاف بينهما، إنما الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة يكمن في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

1-2-1 عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية بموجب الطريقة المباشرة: تتضمن النقدية المتأتية من الأنشطة الإستثمارية عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل يمكن الإشارة إليها من خلال الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص بأ**نشطة الإستثمار**:

الجدول رقم (30) : قائمة التدفقات النقدية من النشطة الاستثمارية وفق الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
المسحوبات عن اقتناء أصول عينية أومعنوية. التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول عينية أومعنوية. المسحوبات عن اقتناء أصول مالية. التحصيلات عن عمليات التنازل عن أصول مالية. الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية. الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار.			

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال** :تتمثل في:

- ✓ -تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية.
- ✓ +التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية.
- ✓ -تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية.
- ✓ +التحصيلات عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية.
- ✓ +الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال.
- ✓ +الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

1-2-1 حساب بنود تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة الإستثمارية وفق الطريقة مباشرة حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي :

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وفق النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي[400]:

- ✓ **تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية**: تحسب حسب العلاقة الآتية: التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية.
- ✓ **التحصيلات عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة المادية والمعنوية:** وتتمثل في سعر التنازل عن الأصول الثابتة المادية والمعنوية.
- ✓ **تسديدات لحيازة أصول مالية:** وتحسب حسب العلاقة الآتية: التغير في الأصول المالية + القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن الأصول الثابتة المادية والمعنوية.
- ✓ **التحصيلات عن عمليات التنازل عن الأصول المالية:** تتمثل في سعر التنازل عن الأصول المالية.
- ✓ **الفوائد المحصلة من توظيف الأموال:** وتتمثل في حساب (76) المنتوجات المالية.

1-3 تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أوالقروض.

1-3-1 عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية بموجب الطريقة المباشرة

وتحدد هذه الأنشطة التمويلية كما هو مبين في الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص بأ**نشطة التمويل**:

[400] دشاش عبد القادر، جمال منيسة، **قراءة مالية للمعيار المحاسبي الدولي السابع،بناء وتحليل جدول تدفقات الخزينة-دراسة حالة مطاحن الواحات**-،مرجع سابق،ص،9.

الجدول31: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظات	N	N-1
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم. حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها. التحصيلات المتأتية من القروض. تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة.			
صافي التدفقات من الأنشطة التمويلية			

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من من الأنشطة التمويلية**تتمثل في

التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.

-الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.

+التحصيلات المتأتية من القروض.

-تسديدات القروض أوالديون الأخرى المماثلة.

2-3-1 حساب بنود تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة مباشرة حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي: ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل على النحوالأتي[401]:

التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم تتمثل في التغير في ح 101 /رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أوالأموال المخصصة أوأموال الاستغلال+ التغير في ح 103 /العلاوات المرتبطة برأس المال الشركة.

الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها وتتمثل في ح 12 /نتيجة السنة المالية السابقة – التغير في ح 106 /الاحتياطات.

التحصيلات المتأتية من القروض وتتمثل في التغير في ح 16 /الاقتراضات والديون المماثلة+ تسديدات القروض في السنة المالية.

تسديدات القروض أوالديون الأخرى المماثلة وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية التحصيلات المتأتية من القروض – التغير في ح 16 /الاقتراضات والديون المماثلة.

أما تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات فتتمثل في تأثيرات تغير سعر الصرف على الأموال في الصندوق والوداع والالتزامات ذات الأجل القصير(التوظيفات ذات الأجل القصير وبالغة السيولة (سهلة التحول إلى سيولة).

ثانيا – الطريقة الغير مباشرة : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، وجمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا[402]، وقد سميت هذه الطريقة بالطريقة غير المباشرة" نظرا لأنها تبدأ بالنتيجة الصافية وفقا

[401] بن نذير نصر الدين، بوشناف عمار، **جدول تدفقات الخزينة**، مرجع سابق، ص 7.

[402] حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو ماعايير الإبلاغ المالي الدولية**،مرجع سابق،ص،189.

لأساس الاستحقاق ثم تحوله بعد ذلك إلى الأساس النقدي[403]، ويتم اعداد جدول سيولة الخزينة وفق هاته الطريقة اختياريا، أي ان المؤسسة غير مجبرة على إعداده وفق هذا الاسلوب، وبالتالي فان الغرض من إعداده يكون بهدف إستخدام مؤشراته في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة، ويتم تشكيل جدول سيولة الخزينة بالاعتماد على ميزانيتين محاسبيتين وجدول حسابات النتائج، أي ان إعداده لا يكون إلا في حالة انتهاء السنة المالية المراد حساب وضعية خزينتها[404].

1- آلية تعديل صافي الدخل : يإطلق على هذه الطريقة الغير المباشرة " بطريقة التسوية"، حيث يتم تعديل صافي الدخل بدلاً من تعديل البنود الظاهرة في قائمة الدخل وتتضمن عملية التعديل مايلي[405]:

- التغيرات الحاصلة في الموجودات المتداولة وكذلك المطلوبات المتداولة.
- البنود ذات الطبيعة غير النقدية في قائمة الدخل، كمصروفات الإطفاء على الموجودات غير الملموسة.

وترتكز الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان النقاط التالية:[406]

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛
- التسويات(الضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أوالتمويل) قيمة التنازل الزائدة أوالناقصة (وهذه التدفقات تقدم كلٌ على حدا.

[403] سامح مؤيد العطعوط، مفيد الطاهر، **أثر مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم**،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 21، تشرين الأول،2010 ، ص:58

[404] سردوك فاتح، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)**،مرجع سابق،ص،9.

[405] منير شاكر وآخرون،، **التحليل المالي – مدخل صناعة القرارات**،الأردن :عمان، دار وائل للنشر، 2008 ،ص:149.

[406] دشاش عبد القادر، جمال منيسة، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)**،، مرجع سابق،ص،9.

ومن التعديلات والتسويات التي يجب إجراؤها على صافي الربح لتحويله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية ما يلي[407] :

أ- تضاف المصروفات غير النقدية التالية إلى صافي الدخل

- استهلاك الأصول الثابتة.

- إطفاء الأصول غير الملموسة .

- مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها .

ب- تعدل التغيرات التالية في رأس المال العامل

- الزيادة في الأصول المتداولة (تطرح) .

- النقص في الأصول المتداولة (يضاف) .

- الزيادة في الالتزامات المتداولة (تضاف) .

- النقص في الالتزامات المتداولة (يطرح) .

ج- تعدل البنود غير التشغيلية التالية

- أرباح بيع الأصول الثابتة (تطرح) .
- خسائر بيع الأصول الثابتة (تضاف) .

---

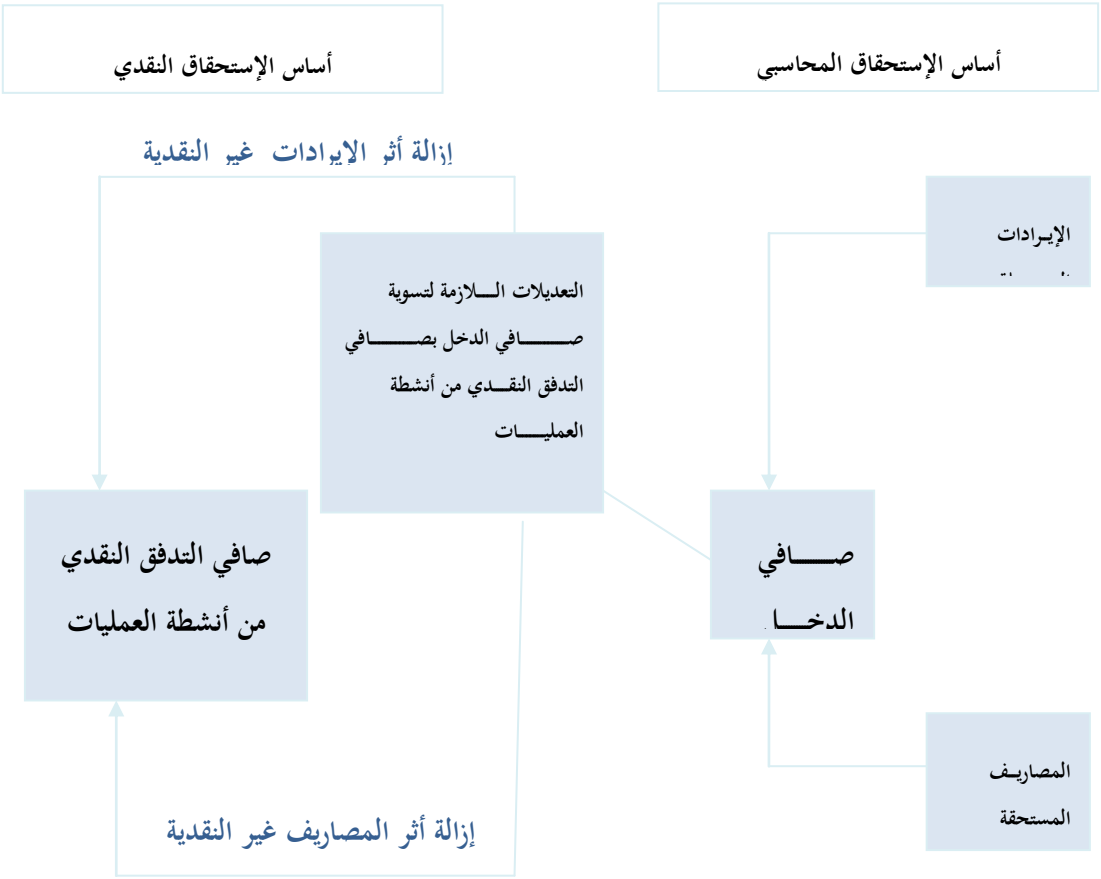
[407] لمزيد من التفصيل راجع :

- فداء عبد المجيد،ثامر مهدي،**أهمية إعداد و تحليل قائمة التدفقات النقدية في الكليات الأهلية الممولة ذاتيا**، مرجع سابق،ص:10.
- Needles, B.E., and Powers, M, **Financial Accounting**, 8th Ed., Houghton Mifflin Company , New York ,2004,P:619 – 626.

2- التحويل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي:

ويوضح الشكل الآتي كيفية الوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وفق الأساس النقدي ومن رقم صافي الدخل والمعد وفق أساس الاستحقاق المحاسبي

الشكل رقم (13):التحويل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي



المصدر : حسين أحمد دحدوح ، دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 24 العدد

3- **الإختلاف بين طريقة المباشرة وغير المباشرة :** لا بد من الإشارة إلى أن الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة، ينحصر فقط في كيفية تحديد التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ولا تختلف كيفية إعداد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية والإستثمارية بين الطريقتين [408] وتتميز الطريقة غير المباشرة عن الطريقة المباشرة بما يلي [409]:

- تركيزها على الفروق بين النتيجة الصافية وصافي التدفقات النقدية يساعد المستخدمين على تحديد الأسباب التي تؤدي إلى الاختلاف بين التدفقات النقدية وبين النتيجة الصافية، مما يجعلها توفر ربطًا مفيدا بين قائمة تدفقات الخزينة والقوائم المالية؛
- سهولة تحليل ما تفصح عنه من معلومات من جانب مستخدمي قائمة تدفقات الخزينة؛
- سهولة عرض المعلومات بموجب هذه الطريقة يؤدي إلى تخفيض تكلفة إعداد القائمة بالمقارنة بالطريقة المباشرة.

تجدر الإشارة أنه بالرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي السابع يفضل استخدام الطريقة المباشرة وبالإضافة إلى أن هناك العديد من البحوث التي أثبتت أفضلية الطريقة المباشرة على الطريقة الغير مباشرة نذكر منها الدراسة التي قام بها (Krishnan and largay 2000) حيث قاما بالمقارنة بين قدرة قائمة التدفقات النقدية السابقة المعدة وفق الطريقين في التنبأ بقائمة التدفقات النقدية المستقبلية، و خلصو إلى أن قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق الطريقة المباشرة لها القدرة بالتنبأ أكثر من المعدة بموجب الطريقة غير المباشرة.[410]، ورغم أن العديد من الأبحاث المحاسبية اشارت إلى أن الطريقة الغير مباشرة وهي أقل تزويد للمعلومات مقارنة مع الطريقة المباشرة نظرا لكونها لا تكشف عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأتشطة التشغيلية إلا أن كثير من معدي القوائم المالية

[408] فداء عبد المجيد ،ثامر مهدي،**أهمية إعداد و تحليل قائمة التدفقات النقدية في الكليات الأهلية الممولة ذاتيا**،مرجع سابق، ص:9.

[409] دحدوح حسين أحمد ، **دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات النقدية**، مرجع سابق،ص،58.

[410] Krishnan,G.V.and J.A.Largay,"**the predictive Ability of Direect Method cash Flow Information**",Journal of Business and Accounting 27(1and2), 2000,p:219-245.

يفضلون الطريقة الغير المباشرة لأنهم يرون في الطريقة المباشرة أقل تكلفة [411]، كما أن العديد من الشركات يعلل تطبيقه للطريقة غير المباشرة بالصعوبات والجهد الإضافي الذي يتطلبه تطبيق الطريقة المباشرة[412].

4- عرض جدول تدفقات الخزينة بحسب الطريقة الغير مباشرة : يحتوي جدول تدفقات الخزينة بحسب الطريقة الغير مباشرة على ثلاث أجزاء رئيسية من التدفقات ، التشغيلية والإستثمارية، والتمويلية، كما تجدر الإشارة مرة أخرى أن الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية هوفقط في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهومتماثل بين الطريقتين ولا يوجد اختلاف بينهما، وبالتالي فالطريقتين تختلفان في كيفية تقديم تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية[413] .

وعلى هذا الأساس سنقوم بعرض كيفية حساب تدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الاستغلال حسب الطريقة غير المباشرة فقط باعتبار النوعيين الآخرين تم عرضهم.

5- عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة الغير مباشرة

وتحدد هذه الأنشطة كما هو مبين الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص بالتدفقات المتأتية من **أنشطة الإستغلال** :

[411] نعيم حسني دهمش،**القوائم المالية و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما –قائمة التغيرات في المركز المالي–** مرجع سابق،ص:298.

[412] رضوان حلوة حنّان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص:393.

[413] Carl S. Warren,James M. Reeve,Jonathan E. Duchac, **Financial Accounting**, 12 th ,Cengage Learning ,Western, 2012,p:719.

الجدول رقم 32: جدول التدفقات النقدية من النشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة

البيان	الملاحظة	N	N-1
صافي نتيجة السنة المالية: **تصحيحات (تسويات) لـ :** –الاهتلاكات والمؤونات. –تغير الضرائب المؤجلة. –تغير المخزونات. –تغير الزبائن وحسابات الحقوق الأخرى. –تغير الموردين والديون الأخرى. –نقص أوزيادة قيمة التنازل.			
تدفقات الخزينة الناتجة من الأنشطة التشغيلية.			

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من من الأنشطة التشغيلية** تتمثل في

صافي نتيجة السنة المالية

+الاهتلاكات والمؤونات.

–تغير الضرائب المؤجلة.

–تغير المخزونات.

-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى.

-تغير الموردين والديون الأخرى.

-نقص أوزيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب.

6- حساب بنود تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة الغير مباشرة، حسب مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

:ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحوالآتي[414]:

الاهتلاكات والمؤونات وتتمثل في ح 68 /المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

تغير الضرائب المؤجلة وتتمثل في التغير في ح 442 /الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.

تغير المخزونات ويتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ ناقص التغير في ح 39 /خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى ويتمثل في التغير في ح 41 /الزبائن والحسابات الملحقة وح 42 / المستخدمين والحسابات الملحقة وح 43 /الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بالقيم الإجمالية ناقص التغير في ح / 49خسائر القيمة عن حسابات الغير.

تغير الموردين والديون الأخرى ويتمثل في التغير في ح 40 /الموردون والحسابات الملحقة.

نقص أوزيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب ويتمثل في سعر التنازل ناقص القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها، فإذا كان فائض يطرح أما إذا كان عجز فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال.

[414] بن نذير نصر الدين، بوشناف عمار، **جدول تدفقات الخزينة**، مرجع سابق، ص :7.

7- عرض تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار: تحدد هذه الأنشطة كما هومبين الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص بالتدفقات المتأتية من **أنشطة الإستثمار** :

الجدول رقم (33) جدول التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية وفق الطريقة غير المباشرة

البيان	ملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
مسحوبات عن اقتناء الأصول. تحصيلات التنازل عن الأصول. تأثير تغيرات محيط الإدماج.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار.			

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من من الأنشطة الإستثمارية** تتمثل في

-تسديدات لحيازة قيم ثابتة

+التحصيلات عن عملية التنازل عن قيم ثابته

-تأثير تغيير محيط الإدماج

8- عرض تدفقات متأتية من عملية التمويل: تحدد هذه الأنشطة كما هو مبين الجدول الموالي الذي اقتضبناه من الجدول الكامل لتدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة حتى نسلط الضوء على الجزء الخاص بالتدفقات المتأتية من **أنشطة التمويل** .

الجدول رقم (34): جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية وفق الطريقة المباشرة

البيان	ملاحظات	السنة ن	السنة ن-1
الحصص المدفوعة للمساهمين. زيادة رأس المال النقدي. إصدار القروض. تسديد القروض.			
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.			

المصدر: قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن **تدفقات الخزينة المتأتية من من الأنشطة التمويلية**تتمثل في

+الحصص المدفوعة للمساهمين

+زيادة رأسالمال النقدي

+إصدار القروض

-تسديد القروض

ملاحظة : فيما يخص التدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار وتدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

الفرع الثالث : متطلبات الإفصاح عن المحتوى المعلوماتي لقائمة تدفقات الخزينة

يمكن القول أن الأدبيات المحاسبية تؤكد على أهمية نشر المعلومات المحاسبية عن الأرباح المحققة في مجال ترشيد القرارات الإستثمارية، وذلك إنطلاقا من اعتبارها أحد أهم المحددات التي يمكن استخدامها بوصفها أساسا لدراسة مستوى واتجاه الأرباح المتوقعه في المستقبل [415]، وكذلك الحال بالنسبة للبيانات المتعلقة بقائمة تدفقات الخزينة فإنها تخضع لشروط ومتطلبات الإفصاح عنها وذلك حسب ما تضمنه المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:[416]

- يجب تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية حسب الأنشطة المتولدة عنها، سواء كانت من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية كما هو مناسب، والإفصاح عنها بشكل منفصل لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم آثارها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمؤسسة؛
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل من التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم، وتصنيف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى على أنها أنشطة تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية؛
- يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المتعلقة بالضرائب المدفوعة عن الدخل، وأن يتم تصنيفها ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- إن العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخداما للنقدية أوما يعادلها يجب أن لا تعرض ضمن جدول تدفقات الخزينة، وإنما يجب الإفصاح عنها في مكان آخر في القوائم المالية؛
- يجب على المؤسسة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها، والإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها؛
- يستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادلها، وذلك لأن هذه العمليات تعتبر جزءا من إدارة النقدية لمؤسسة وليس جزءا من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية؛

---

[415] سويلم حسن علي محمد،**رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية المنشورة عن ربحية المؤسسة بالتطبيق على سوق الأوراق المالية في مصر دراسة إختبارية**،مجلة البحوث التجارية،كلية التجارة،جامعة الزقازيق،العدد الأول،المجلد 22، 2000،ص:95.

[416] شحدة عبد الناصر ، **الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الإئتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،2008 ،ص: 31- 32.

- يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية هاما وذلك لأن هذه التدفقات تمثل مدى ما يدفع على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية؛
- يجب الإفصاح عن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية بشكل منفصل لأنه يفيد في عملية التنبؤ بمقدار النقدية اللازمة في المستقبل للوفاء بمطالبات مقدمي رأس المال؛
- يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية حسب عملة المشروع) العملة الوطنية (التي تنشر موجبها بياناتها المالية وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي؛
- يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالاستثمار بشكل ملائم.

المبحث الثالث:أهمية قائمة التدفقات النقدية(القيمة الإعلامية) في ظل علاقتها مع القوائم المالية الأخرى

يعتمد اتخاذ القرارات الاستثمارية والمالية على توافر المعلومات اللازمة لمتخذي هذه القرارات، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من مصادر متعددة أحدها القوائم المالية المنشورة، ولعلَّ من أهم هذه القوائم و أكثرها مساعدةً على اتخاذ القرارات هي قائمة التدفقات النقدية، حيث تقوم بأدوار مهمة في توفير المعلومات الضرورية سواءا عند أخذها كقائمة منفصلة أوبالاعتماد على الدور الترابطي بينها وبين القوائم الأخرى، وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية :

المطلب الأول :العلاقة بين القوائم المالية

المطلب الثاني: (القيمة الإعلامية)أهمية المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية:

المطلب الأول :العلاقة بين القوائم المالية

من أهم المعلومات الواجب استيعابها قبل التطرق إلى مفهوم العلاقة التي تربط بين القوائم المالية فيما بينها هي أنه لا تعد أيٌ من قائمة الدخل والميزانية وقائمة التدفقات النقدية وسائل متنافسة في الإفصاح المحاسبي، بل إنها متممة لبعضها البعض[417] .

تعتبر القوائم المالية الأساسية الثلاثة (قائمة الدخل – قائمة المزانية – قائمة التدفقات النقدية) الحد الأدنى لمخرجات النظام المحاسبي المالي لأي مؤسسة إقتصادية، لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج الظواهر الإقتصادية الناتجة عن نشاط المؤسسة الإقتصادية على مدار المدد الزمنية المالية، لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها بشكل يمكن من خلاله تشخيص جوانب القوة والضعف في المؤسسة[418].

الفرع الاول :آلية الترابط بين القوائم المالية :أكدت الأدبيات المحاسبية على وجود ترابط بين القوائم المالية فيما بينها [419]، ويمكن أن نبين هذا الترابط على النحو التالي[420] :

- قائمة الميزانية تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للشركة وبالتالي يمكن استخدامها لتقييم مدى السيولة والمرونة المالية التمويلية، إلا أن قائمة الميزانية لا تعطينا صور كاملة عن الأوضاع إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع قائمة التدفق النقدي، كما تساعد قائمة التدفقات النقدية مع الميزانية بتوفير معلومات عن السيولة والاستمرارية، فعلى الرغم من استخدام معلومات الميزانية لهذا الغرض الا انها غير كاملة ، وذلك لأنها تُعدُّ لتصوير الوضع بنقطة زمنية معينة،و بالتالي من الأفضل استخدامها مع قائمة التدفقات النقدية لتساعد مستخدمي القوائم المالية في الحكم على المبالغ وتوقيتاتها ودرجة التأكد من لتدفق النقدي المستقبلي[421].

---

[417] الحلبي بيل،" **دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرار ات الاستثم ار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية : دراسة تطبيقية"** ، مرجع سابق، ص 39

[418] مطر محمد، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية – ومشاكل الإعتراف – والقياس والإفصاح**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر،2007 ،الأردن ،ص:431.

[419] Carl S. Warren,James M. Reeve,Jonathan E. Duchac, **Financial Accounting**,Op.cit, p:43.

[420] الشيرازي مهدي،النظرية المحاسبية،مرجع سابق،ص:230-231.

[421] الساعدي علاء عبدالحسين ، الشاوي الهام جعفر ، **أهمية قائمة التدفقات النقدية وتأثيرها على القرار الاستثماري**، مرجع سابق،ص91.

- قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات الحالية التاريخية، هذه المعلومات ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ، ذلك لأن التدفقات النقدية الداخلة خلال الفترة الحالية، لها تأثير على النفقات النقدية الخاصة للفترات المقبلة، وعليه فإن التدفقات النقدية الداخلة خلال الفترة الحالية تتأثر بنشاط الفترات السابقة كما أن التدفقات النقدية الخارجة خلال الفترة الحالية لها تأثير على التدفقات النقدية الخاصة بالفترات المقبلة، وعليه فإنه لأغراض التنبأ يلزم استخدام المعلومات الواردة في قائمة التدفق النقدي وتحليلها، على ضوء المعلومات التي توفرها قائمة الدخل
- توفر لنا قائمة التغير في حقوق الملكية معلومات عن بعض مصادر التغيير في عناصر المركز المالي إلا أن هذه المعلومات سوف لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى، مثل مقارنة التوزيعات مع صافي الدخل للفترة المالية.
- قائمة الدخل تعطينا مؤشرات هامة عن قدرة الشركة على تحقيق الأرباح إلا أن هذه المعلومات الخاصة بالربحية، سوف تكون ذات مضمون أشمل واعمق إذا ماتم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي للتوصل إلى مؤشرات تقييم الأداء وتحديد القدرة الإرادية للشركة، كما يوضحه الجدول الآتي مدى الترابط بين القوائم المالية الثلاثة:

الجدول رقم (35) الترابط بين القوائم المالية الثلاثة

تدفقات الخزينة	العمليـات	المصدر:القائمة الأصلية
(التشغيل)الاستغلال	نتيجة صافية +مخصصات الاهتلاك والمؤونات -الاحتياج إلى رأس المال العامل =تدفقات الخزينة من الاستغلال	جدول النتائج جدول النتائج الميزانية
الاستثمار	-الاستثمارات +التنازل عن الاستثمارات = تدفقات الخزينة من الاستثمارات	الميزانية الميزانية
التمويل	+أو- التغير في الديون المالية + الزيادة في رأس المال -تسديد عوائد الأسهم(حصص الأرباح) = تدفقات الخزينة من العمليات المالية	الميزانية الميزانية الميزانية
تغير الخزينة	= تدفقات الخزينة من الاستغلال + تدفقات الخزينة من الاستثمارات + تدفقات الخزينة من العمليات المالية	

المصدر: مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنه ، 2011/2010 ،ص : 88 .

الفرع الثاني- التكامل بين قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية: هناك هدفان يجب على المؤسسة أن تسعى إلى بلوغهما وتحقيق التوازن بينهما، وهما تحقيق أعلى ربحية ممكنة وفي الوقت ذاته الحفاظ على السيولة ، ويقصد بالسيولة أن تكون المؤسسة قادرة على سداد إلتزاماتها المالية للغير في مواعيد استحقاقها ومن دون تأخير، ويتم قياس مدى مدى نجاح إدارة المؤسسة في تحقيق هدف الربح عن طريق قائمة الدخل، أما بالنسبة لقياس قدرة الإدارة على تحقيق هدف السيولة فإن المعلومات التي توفرها قائمة المركز المالي(الميزانية) في هذا الشأن محدودة فهي تُظهر لنا بعض المعلومات في هذا الصدد مثل مقدار وطبيعة الأصول المتداولة، وهي معلومات لا شك في أنها تفيد مستخدمي القوائم المالية في حساب بعض مؤشرات قياس السيولة، إلا أنها تظل موقوته بتاريخ إعداد تلك الميزانية، ولحل هذه المشكلة أوصت المجامع العلمية والمنظمات المهنية بإعداد قائمة التدفقات النقدية [422] .

إن قائمة الدخل هي حساب يوضح الأرباح والخسائر خلال فترة زمنية محددة والعمليات التي أدت إلى تحقيقها، بينما قائمة التدفقات النقدية هي تقرير يوضح كيفية تمويل المؤسسة لنشاطاتها وكيفية استخدامها لهذه المصادر خلال فترة زمنية محددة[423] ، وقد تُحقق المؤسسة صافي دخل مرتفع ويكون لديها تدفقات نقدية منخفضة من النشاطات المختلفة، وبالعكس فقد يكون لديها تدفقات نقدية مرتفعة من النشاطات التشغيلية والنشاطات الاستثمارية والنشاطات التمويلية رغم أنها لم تحقق صافي دخل مرتفع، لذلك تعتبر كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية مكملتان لبعضهما البعض لتفسير نتائج أعمال المؤسسات.

تمكِّن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستعمل نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية، فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء،[424] ويتمثل الهدف من جدول تدفقات الخزينة هوإعطاء لمستعملي

---

[422] نادية سامي خضر،**دراسة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في المصارف التجارية العراقية،بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية و الإستثمار**،مجلة بحوث مستقبلية،العدد22،2008،ص:121.

[423]قدومي ثائر، الكيلاني قيس،" **استخدام قائمة التدفقات النقدية لتقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة مابين سنة2000-2003**،المجلة الأردنية للعلوم التطبيقيةلأردنية، المجلد9 ، العدد1 ،2006 ، ص : 112-113.

[424] Catherine Maillet, Anne Le Manh: **NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES IAS / IFRS**, Op.cit,P:22.

الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائر(شبه الأموال) وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه التدفقات المالية[425] .

في دراسة أجراها Nasir and Abdullah [426]، سنة 2004 عمل من خلالها على المقارنة بين كل من المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق والمعلومات التي يوفرها الأساس النقدي من التدفقات النقدية في تقييم أداء المؤسسات الماليزية، واشتملت عينة الدراسة على جميع المؤسسات المدرجة في سوق كوالا لامبور المالي وعددها 218 شركة، خلال الفترة الممتدة من العام 1995 وحتى العام 1998، وتم استخدام نموذج الانحدار لتحليل الفرضيات.

وخلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

أولاً: قائمة الدخل وحدها لا يمكنها أن تقدم معلومات متعلقة بالنشاطات التشغيلية والنشاطات الاستثمارية والنشاطات التمويلية.

ثانياً: قائمة التدفقات النقدية قائمة مستقلة ولكنها مكملة لقائمة الدخل عند تقييم أداء المؤسسات.

ويمكن أن نوضح فكرة وجود ارتباط بين تدفقات الخزينة وجدول النتائج(قائمة الدخل) من خلال الجدول التالي:

[425] Jean françois Bosquet ,Tomas E.Jean et Eric Delesalle ,**Normes IAS/IFRS que faut-il faire?comment s'y apprendre** ,2 eme édition ;organisation ,Paris ,1993 ,p:24.

[426] Nasir, Norita and Abdullah, Shamsul, "**Information Provided byCash Flow Measures in Determining Ferrms Performance**: **Malaysian Evidence**", American Jounal of Applied Sciences, Volume 1, No 2, 2004, p:69

الجدول رقم (36) الترابط بين قائمة تدفقات الخزينة وجدول النتائج

العناصر	جدول النتائج	جدول تدفقات الخزينة
بالنسبة للمبيعات		
*الفوترة(رقم الأعمال)	X	
*تحصيل الذمم		X
بالنسبة للديون		
*إعادة القرض(الأصل)		X
*تسديد الفوائد	X	
بالنسبة للعمليات على الأصول		
*تسديد أوتحصيل المبلغ		X
* نواتج أوتكاليف من العملية	X	
بالسبة للإستثمارات		
*تسديد مبلغ الحيازة		X
*تسجيل الاهتلاكات	X	

المصدر: مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية و خصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنه، كلية العلوم الإقتصادية، 2011/2010 ص : 89.

المطلب الثاني: (القيمة الإعلامية)أهمية المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية:

الفرع الأول:الأهمية الإعلامية لقائمة التدفقات النقدية على المستخدمين

تساعدقائمة التدفقات النقدية، الادارة، والمستثمرين، والدائنين، وغيرهم من المستخدمين الآخرين لها بالحكم على المظاهر التالية لوضع الشركة المالي[427] :

[427] علاء عبدالحسين الساعدي، الهام جعفر الشاوي، **أهمية قائمة التدفقات النقدية وتأثيرها على القرار الاستثماري**، مرجع سابق،ص91.

- تفيد في تحديد آلية للتنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية.
- تساعد الادارة على التخطيط المالي ورقابة العمليات المالية بطريقة فعالة تعطي مؤشر على العلاقة بين الربحية والقدرة على توليد الاموال والذي يعني نوعية الارباح المتحققة.
- تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية، وكذلك تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع[428].
- عادة ما تكون خالية من التلاعب وغير خاضعة لتأثيرات الاحكام الشخصية اوالسياسات المحاسبية.
- تساعد قائمة التدفقات النقدية بتحديد النشاطات والاعمال التي تحقق ربح كبير ولكنها لا تولد اموالا، والتي تحقق خسائر ولكنها تولد اموال.
- تحدد حجم الاموال المتولدة من النشاطات التشغيلية والتمويل الخارجي لمقابلة راس المال والضرائب متطلبات التوزيعات.
- تساعد قائمة التدفقات النقدية بتقييم المخاطرة والتي تتضمن كل من التنبؤ بالعائد المستقبلي واحتمالية الافلاس.
- قائمة التدفقات النقدية تظهر قدرة الشركة على دفع مطلوباتها قصيرة الاجل عندما يطلبها اصحابها.
- تساعد قائمة التدفقات النقدية مع الميزانية العمومية بتزويد معلومات عن السيولة والاستمرارية ، فعلى الرغم من استخدام معلومات الميزانية لهذا الغرض الا انها غير كاملة لهذا الغرض وذلك لأنها تعد لتصوير الوضع بنقطة زمنية معينة.
- تساعد قائمة التدفقات النقدية بالمعلومات المفيدة في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي المستقبلي، وفي اختبار العلاقة بين الربحية وصافي التدفق واثر تغيرات الاسعار.
- ان تصنيف قائمة التدفقات النقدية الى ثلاثة اجزاء للنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بسمح لمستخدمها بالحكم على اثر تلك النشاطات على الوضع المالي للشركة، ويوضح ايضا تقييم للعلاقة بين تلك النشاطات

كما تعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية وذلك نظرا لقيمة المعلومات التي توفرها، ومن ضمن العناصر

[428] حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**،مرجع سابق،ص:299.

التي تزيد من قيمة هذه المعلومات مايلي[429]:

- تعمل المعلومات التي توفرها هذه القائمة مجتمعة مع باقي المعلومات المتاحة من خلال القوائم المالية الأخرى على توفير معلومات من شأنها جعل المستخدم قادر على تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة بما في ذلك السيولة والملاءة المالية.
- تسمح قائمة التدفقات النقدية من عملية إجراء المقارنات بين تقارير الأداء التشغيلي لمختلف المؤسسات.
- تجعل قائمة التدفقات النقدية عملية التنبأ بمقادير وتوقيت التدفقات التدفقات النقدية المستقبلية ممكنا ،وذلك من خلال ما توفره من المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية.
- تعتبر المعلومات المتوفرة من قائمة التدفقات النقدية ذات فائدة في فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية وآثار التغير في الأسعار.

الفرع الثاني- عوامل الطلب على المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية : هناك أربعة عوامل محتملة تساهم في الطلب على المعلومات في قائمة التدفقات النقدية وهي[430]:

- محدودية الفائدة من الحسابات المستحقة التقليدية؛
- عدم الرضا عن قائمة التغير في المركز المالي؛
- علاقتها بقرارات المستثمرين ؛
- التغيرات في بيئة التقارير.

الفرع الثالث – الغرض من المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية: قبل التطرق إلى الغرض من المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية يجب يجب أن نذكِّر أن المعلومات المتأتية منها هي التي تنضوي تحت التقسيم التالي :

[429] Odile barbe-dandon, Laurent Didelot: **maîtriser les IFRS**, 3éme édition,Groupe revue fiduciaire, paris, 2007, p :572

[430] Yap,c, **User's perceptions of the Need for Cash Flow statements-Australia Evidence**.The European Accounting Revie 6(4), 1997,p: 654-672.

1- التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية Cash Flow from Operating Activities

2- التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية Cash Flow from Investing Activities

3- التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية Cash Flow from Financing Activities

ومن أهم الأغراض التي تسعى قائمة التدفقات النقدية إلى تحقيقها الآتي[431]:

أولا- تقييم جودة أونوعية أرباح المؤسسة: تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات يمكن الاستفادة منها في التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده على أساس الاستحقاق، وبين التدفق النقدي الذي يتم تحديده على الأساس النقدي، إذ أن تحقيق المؤسسة لصافي دخل مرتفع لا يعني بالضرورة تدفق نقدي مرتفع ، إلا أن ارتفاع صافي التدفق النقدي التشغيلي يعني ارتفاع نوعية وجودة الأرباح.

ثانيا - تقييم سيولة المؤسسة يرتبط وضع السيولة لدى المؤسسة بصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فكلما زاد التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما كان مؤشراً على وجود فائض نقدي موجب (سيولة) لدى المؤسسة يمكن استغلاله في إعادة الاستثمار، أو لسداد أية التزامات مستحقة، أما إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية سالبا، فذلك يعني وجود عجز نقدي يتطلب من المؤسسة البحث عن مصادر تمويل لهذا العجز، إما عن طريق بيع جزء من الاستثمارات، أو البحث عن مصادر تمويل خارجية كالاقتراض، بالإضافة إلى ذلك فإن عرض مصادر واستخدامات النقد التشغيلي يفيد في اختبار مدى كفاءة سياسة التحصيل التي تتبعها المؤسسة.

ثالثا- تقييم سياسة التمويل: حيث يمكن استخدام المعلومات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية في تقييم سياسة التمويل التي تتبعها المؤسسة.

رابعا- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية: يمكن استخدام مؤشرات التدفقات النقدية التاريخية للن

رابعا- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية: يمكن استخدام مؤشرات التدفقات النقدية التاريخية

للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

[431] محمد مطر، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، مرجع سابق.

المبحث الرابع:أهمية قائمة التدفقان النقدية في التحليل المالي

إن المصدر الأساسي لعملية التحليل المالي هي البيانات المالية الخاصة المؤسسة الاقتصادية المدرجة بالتقارير المالية، ويمكن للمحللين استخدام تحليل التدفقات النقدية لمعالجة العديد من الأسئلة حول أداء الشركة والإدارة، كما يمثل هذا التحليل أهمية خاصة للمحلل المالي إذ يتمكن من خلاله أن يخلص إلى الكثير من الإستنتاجات عن الوضع المالي للمؤسسة الإقتصادية وشموليتها ومصادر التدفق النقدي فيها فضلا عن أوجه استخدام هذه المصادر؛ وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية :

المطلب الاول :عموميات حول التحليل المالي وأهميته

المطلب الثاني: استخدامات التحليل المالي وأهدافه

المطلب الثالث :أساليب التحليل المالي وأهمية النسب المالية

المطلب الرابع: أنواع النسب المالية وأهمية النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية

المطلب الأول :عموميات حول التحليل المالي وأهميته

الفرع الأول:مفهوم التحليل المالي: The Concept of Financial Analysis

التحليل المالي:هوعملية تفسير للقوائم المالية المنشورة بهدف تشخيص وتقييم أداء المؤسسة في ضوء الفهم الكامل لأسس القياس والإنحراف المحاسبي،[432] و عن طريق مجموع الأساليب والطرق الرياضية والإحصائية والفنية التي يقوم بها المحلل المالي على البيانات والتقارير والكشوف المالية من أجل تقييم أداء المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل [433].

ينظر بعض المختصين إلى التحليل المالي على أنه الدراسة التفصيلية للبيانات المالية، والإرتباطات في ما بينها وإثارة الأسئلة، حول مدلولاتها في محاولة لتفسير الأسباب التي أدت إلى ظهور مثل هذه البيانات بالكميات التي هي عليها، مما يساعد في اكتشاف نقاط القوة والضعف في السياسة المالية، والبيعية والإنتاجية التي يعمل المشروع في إطارها[434]

ويرى آخرون [435] أن التحليل المالي " عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ قرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر وكذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة – مالية أوتشغيلية – وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل".

يمكننا تعريف التحليل المالي على أنه عملية دراسة وتحليل الأرقام الناتجة عن العلاقات بين البنود والأرقام المختلفة رأسياً كانت أوأفقياً التي تشملها القوائم المالية في المركز المالي وقائمة الدخل خلال فترات مختلفة ثلاث فترات مالية على الأقل للحصول على نتائج أفضل ومن خلال هذه النتائج يمكن التعرف على الاتجاه الذي تسير إليه المؤسسة إيجاباً أو سلباً.

---

[432] أيمن الشنطي،عامر شقر،**مقدمة في الإدارة و التحليل المالي**، الطبعة الأولى،دار البداية،عمان، 2007،ص:155.

[433] الحيالي وليد، **الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي**،الطبعة الأولى،عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ، 2004، ص:21.

[434] محمد سعيد عبد الهادي،**الإدارة المالية،الإستثمار و التمويل التحليل المالي،الأسواق المالية الدولية**،دار الحامد للنشرو التوزيع،2008،ص:87.

[435] عقل مفلح، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، مرجع سابق، ص:232.

الفرع الثاني:موضوع التحليل المالي

يختلف موضوع التحليل المالي باختلاف شكل المؤسسة الأقتصادية ولذلك فإذا كانت المؤسسة تجارية فإن موضوع التحليل يكون عمليات الشراء و التخزين والبيع معبر عنها بوحدة القياس النقدي، أما إذا كانت المؤسسة صناعية فيكون موضوع التحليل العمليات الجارية في العملية الإنتاجية لإنتاج منتوج معين، واحتساب الكلفة للوحدة المتجة والذي يدخل ضمن نطاق الوحدة الصناعية [436]

الفرع الثالث:جوهر عملية التحليل المالي:

تتضمن وظيفة التحليل المالي تفسير البيانات المحاسبية واستخدامها في تقييم اعمال الشركة وأدائها والتعرف على أحوالها ومراكزها المالية، والتحليل عبارة عن دارسة القوائم المالية بعد تبويبها التبويب الملائم مع استخدام بعض الأساليب الرياضية والإحصائية، (كالنسب والإتجاهات والمتوسطات، بغرض معرفة علاقات الإرتباط بين عناصر القوائم المالية، ومدى التغيرات التي طرأت عليها من خلال فترة زمنية معينة، وحجم هذه التغيرات ومسبباتها) [437]،وتمثل القوائم المالية أهم مصادر المعلومات التي يُعتمد عليها لتحليل الوضع المالي والملاءة المالية للمؤسسة [438] .

الفرع الرابع:مصادر المعلومات في التحليل المالي

إن المصدر الأساسي لعملية التحليل المالي هي البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية المدرجة بالتقارير المالية مثل قائمة الدخل والميزانية وغيرها من القوائم الملحقة، وتتم عملية التحليل من خلال دراسة العلاقات بين فقرات هذه القوائم لاستخلاص المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار والتأكد من سلامة الاستثمار باستخدام

[436] الحيالي وليد ناجي ،**مذكرات في التحليل المالي في المؤسساتالتجارية**،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007،ص:9.

[437] محمد صالح الحناوي،نهال فريد مصطفى،**الإدارة المالية،التحليل المالي لمشروعات الأعمال**،المكتب الجامعي الحديث،2008،ص:59.

[438] Higgns Robert.C. " **Analysis for Financial Management**" 6th ed , Mc graw –Hill .high Education , 2001,p :6.

الأساليب الرياضية والإحصائية للاستدلال على التصرفات السابقة والتنبؤ بالإتجاهات المقبلة والوصول إلى حقيقة المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، وكذلك بيان مدى كفاءة الإدارة في استخدام مواردها المتاحة وأوجه إنفاقها[439].

الفرع الخامس:أهمية تحليل قائمة التدفقات النقدية

يمكن للمحللين استخدام تحليل التدفقات النقدية لمعالجة العديد من الأسئلة حول أداء الشركة والإدارة[440]، كما يمثل هذا التحليل أهمية خاصة للمحلل المالي، إذ يتمكن من خلاله أن يحصل على الكثير من الإستنتاجات عن الوضع المالي للمؤسسة الإقتصادية وشموليتها ومصادر التدفق النقدي فيها فضلا عن أوجه استخدام هذه المصادر ويجري هذا التحليل من خلال استخدام قوائم التدفق النقدي للمؤسسة الإقتصادية عبر سنين مختلفة أومن خلال استخدام قوائم التدفق النقدي لمؤسسات إقتصادية مختلفة، وبشكل عام يتم هذا التحليل عن طريق التحليل العمودي لقائمة التدفق النقدي[441] .

المطلب الثاني: استخدامات التحليل المالي وأهدافه

الفرع الأول: استخدامات التحليل المالي

يُستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء الشركة واتخاذ القرارات الخاصة ويمكن استعمال التحليل المالي في الأغراض التالية:[442]

[439] عماد صالح نعمة، **تقويم أداء الشركات باستخدام النسب المالية،دراسة تطبيقية في شركة صلاح الدين العامة**،مجلة تكريت للعلوم الإقتصادية،العدد9، 2008، ص:3.

[440] Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek. **INTERNATIONAL ACCOUNTING** , 7th ed, Prentice Hall ,2010,p:288.

[441] فداء عبد المجيد صبار،ثامر مهدي،**أهمية إعداد و تحليل قائمة التدفقات النقدية في الكليات الأهلية الممولة ذاتيا**،مرجع سابق،ص:16.

[442] أحمد الزهرة، **فاعلية التحليل المالي في النشاط المصرفيدراسة تطبيقية في مصرف الرافدين**، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، العدد 27 ،2010، ص:228.

أولا- التحليل الائتماني Credit Analysis: الذي يقوم بهذا التحليل هم المقرضون وذلك بهدف التعرف على الأخطار التي قد يتعرضون لها في حالة عدم قدرة المصرف على سداد إلتزاماته في الوقت المحدد لها .

ثانيا- التحليل الإستثماري Investment Analysis : الذي يقوم بهذا التحليل هم المستثمرون من أفراد وشركات إذ ينصب اهتمامهم على سلامة استثماراتهم ومقدار العوائد عليها كما أن هذا النوع من التحليل يستخدم في تقييم كفاءة المصرف في خلق مجالات إستثمار جديدة بالإضافة على قياس ربحية وسيولة المصرف.

ثالثا- تحليل الإندماج أوالإستحواذ Merger & Acquisition Analysis: يستخدم هذا النوع من التحليل أثناء عملية الإندماج بين شركتين فتتم عملية التقييم للقيمة الحالية للشركة المراد شرائه كما تقدر الأداء المستقبلي، المتوقع للشركة بعد الإندماج في المستقبل.

رابعا- التخطيط المالي Financial Planning : يعد التخطيط المالي من أهم الوظائف للإدارات وتتمثل عملية التخطيط بوضع تصور بأداء الشركة المتوقع في المستقبل وهنا يؤدي التحليل المالي دورا هاما في هذه العملية من حيث تقييم الأداء السابق وتقدير الأداء المتوقع في المستقبل.

خامسا:الرقابة المالية Financial Controlling : تعرف الرقابة المالي بأنها تقييم ومراجعة للأعمال للتأكد من أن تنفيذها ييسير وفقا للمعايير والأسس الموضوعة وذلك لاكتشاف الأخطاء والأغنحرافات ونقاط الضعف ومعالجتها في الوقت المناسب.

سادسا- تحليل تقييم الأداء Performance Analysis : يعد تقييم الأاداء في المؤسسة من أهم استعمالات التحليل المالي فيتم عن طريق عملية إعادة التقييم الحكم على مستوى الأرباح وقدرة المؤسسة على توفير السيولة وسداد الإلتزامات، وقدرتها على الإئتمان بالإضافة إلى تقييم الموجودات.

الفرع الثاني:أهداف التحليل المالي

إن التحليل المالي يهدف إلى تحقيق الأغراض التالية:[443]

- تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة .
- تحديد الإنحرافات وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي عن المخطط وتشخيص أسبابها .
- تقييم نتائج قرارات الستثمار والتمويل .
- الإستفادة من نتائج التحليل لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية .
- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن استثمارها .
- التنبؤ باحتمالات الفشل المالي الذي تواجه المؤسسة.

الفرع الثالث:دور التحليل المالي في اتخاذ القرارات الإقتصادية[444] :

يؤدي التحليل المالي دورا كبيرا في عملية تحليل البيانات وتفسيرها بقصد التأكد من نتائج التحليل مع الأهداف المرغوبة، وكما هو معروف فإن قوة أداء أي نشاط إقتصادي ونجاحه ترتبط بقرارات الإدارة، وهذه القرارات من جهتها تتطلب أساسا سلسلة مستمرة من البدائل و الإختيارات ، وهذه الإختيارات تستتند أساسا على التحليل المالي الذي يدرس الوضع المالي للمشأة، وحركة الموارد المالية فيها وتُتخذ القرارات المناسبة ضمن مجالا ثلاثة :

- إستثمار الموارد
- ممارسة النشاط الإقتصادي باستخدام الموارد
- تمويل الموارد المالية

المطلب الثالث :أساليب التحليل المالي وأهمية النسب المالية

الفرع الأول:أساليب التحليل المالي

إن تحليل القوائم المالية يتضمن عمليات اختبار ومعالجة المعلومات المالية بهدف مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإقتصادية، كما يتضمن التحليل المالي عمليات لتقييم الحالة المالية للفترات السابقة والحالية

[443] فوائد التميمي،عدنان تايه، **التحليل والتخطيط المالي –اتجاهات معاصرة–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان،،2008،ص: 21.

[444] منير محمد شاكر،اسماعيل اسماعيل، عبد الناصر نور،**التحليل المالي،مدخل صناعة القرارات**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،عمان، 2005،ص: 26.

بغرض التوصل إلى أفضل تقدير للحالة المستقبلية وتحديد نتائجها، وتتم هذه العمليات (التحليل) من خلال عدة أساليب تم تطويرها على مر الزمن وتشمل :القوائم المالية المقارنة وتحليل الإتجاه، والتحليل العمودي وتحليل النسب المالية والتحليل الخاص(تحليل التعادل وتغيرات في نسب مجمل الربح)[445]، وضمن هذا السياق نذكر أن المحلل المالي يحتاج لانجاز تحليله أداة تحليل تتناسب وعوامل عدة كالهدف و المعلومات المتوفرة ونطاق التحليل، لذا فان اختيار الأداة يعد أساس نجاح التحليل، فإذا كان الهدف هو تقييم سيولة المؤسسة فيجب على المحلل استخراج النسب الدالة على السيولة، في حين إذا كان الهدف من التحليل دراسة قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية فانه يجب اللجوء إلى نسب التدفقات النقدية وتحليل قائمة التدفقات[446].

الفرع الثاني:أهمية النسب المالية في التحليل

قبل التطرق إلى أهمية النسب المالية في التحليل يجب أن نعرِّف النسب المالية:

أولا- تعريف النسب المالية :تعرف النسب المالية على أنها العلاقات بين القيم المحاسبية الواردة في الكشوفات، المالية المرتبطة والمنظمة لتقيم أداء نشاط معين في فترة زمنية معينة[447] ، وبالتالي فالنسب المالية تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية وقد تتواجد البنود التي تدخل في اشتقاق النسب المالية على القائمة المالية نفسها كما قد تتواجد هذه البنود على قائمتين [448]، وتعبر النسب المالية عن العلاقة بين متغيرين بقسمة إحداهما على الآخر في محاولة لتفسير العلاقة بينهما، وتبقى لهذه النسب أهميتها المحدودة ما لم يتم مقارنتها مع نسب مالية أخرى مماثلة، فقد تزداد أهمية النسب المالية عندما يتم مقارنة بمثيلتها في السنوات السابقة للمؤسسة نفسها، أو مقارنة

[445] حكمت حمد حسن،**كشف التدفق النقدي:ضرورة أم ترف؟**،مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية و الإدارية،العدد الثاني،2008،ص:8.

[446] خنفر مؤيد و آخرون، **تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي**-،مرجع سابق،ص:93.

[447] فوائد التميمي،عدنان تايه ،**التحليل والتخطيط المالي –اتجاهات معاصرة–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2008،ص:12 .

[448] صابر عوض، **تاثير مؤشرات التحليل المالي في ترشيد القرارات الإستثمارية**،مجلة محور العلوم الإرية و المصرفية،القادسية للعلوم الإقتصادية و الإدارية،المجلد9،العدد2، 2007، ص:238.

هذه النسب مع نسب المؤسسات المماثلة لها بطبيعة العمل وبعض الشروط الأخرى، وتساعد مثل هذه المقارنة في التوصل إلى الوضع التنافسي لهذه المؤسسة، فقد يتبن منها أنها أفضل من المماثلة لها أوأنها متأخرة عنها.[449]

ثانيا- أسباب استخدام النسب المالية :هناك أسباب دعت إلى استخدم النسب بشكل كبير منها[450]:

- سهولة احتسابها وسهولة مقارنة النسب سواء من خلال مقارنة أداء الشركة مع فترات سابقة أومقارنة أداء الشركة مع مثيلاتها من الشركات
- النسب سهلة الفهم، فهي تقدم معلومات يمكن فهمها من قبل كل موظفي الإدارة.
- النسب المالية وسيلة إيصال معلومات عن المركز المالي للشركة إلى إطراف خارجية وهنا تجدر الإشارة أن النسب المالية بحد ذاتها لا تقدم لنا أية معلومات تعبر عن الوضعى المالي الحقيقي للشركة إلا من خلال استخدام المعايير الآتية:
- تحليل الاتجاه من خلال المقارنة على الأقل لخمسة سنوات سابقة للحصول على فهم لصحة الأداء المالي واتجاه المنظمة.
- مقارنة أداء شركة مع شركات أخرى مشابهة من خلال استخدام المعدل الصناعي وهذا يعطينا فكرة عن أداء الشركة مقارنة مع الشركات المشابهة.
- مقارنة الأداء الحقيقي للشركة مع معايير مستهدفة وضعتها الشركة مسبقا.
- التحقق من أية مصادر أخرى تحوي على أراء منشورة تخص أداء الشركة. .

ثالثا- محددات تحليل النسب: هنالك بعض المحددات التي يجب مراعاتها واخذها بعين الاعتبار عند التحليل باستخدام النسب المالية وهي كالاتي[451] :

[449] علي إبراهيم حسن و آخرون،**الإستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية،وبطاقة الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف**،مجلة تنمية الرافدين،العدد113، المجلد53، 2013،ص:45.

[450] عماد صالح نعمة، **تقويم أداء الشركات باستخدام النسب المالية،دراسة تطبيقية في شركة صلاح الدين العامة**،مرجع سابق، ص:6-7.

[451] سمير عباس، احمد عبد علي، **استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الاداء**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 32،2012،ص:253.

- لايمكن استخدام نسبة مالية واحدة للحكم على اداء المؤسسة، لانها لاتعطي معلومات فعالة عن وضع المؤسسة بل يجب استخدام مجموعة من النسب للحكم على المؤسسة، ولكن اذا كان التحليل المالي متعلق بجزء اوناحية معينة فقط من وضع المؤسسة المالي فان استخدام نسبة واحدة اواثنتين قد يكون كافياً لاعطاء صورة عن الوضع المطلوب.
- عند المقارنة بين القوائم المالية يجب استخدامها حسب تاريخ معين واذا لم تكن كذلك فان المقارنة قد تؤدي الى نتائج وقرارات خاطئة.
- عند إجراء تحليل النسب من الافضل إستخدام قوائم مالية مدققة، لان المعلومات الواردة في قوائم مالية غير مدققة قد لاتعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
- عند مقارنة النسب المالية لمنشأة معينة مع النسب المالية لمنشأة اخرى يجب ان تكون لنفس الفترة للحد من تأثير التضخم الاقتصادي على النتائج
- كما يجب التركيب الصحيح للنسب المالية؛ ويتضمن التركيب الصحيح للنسب المالية مايلي[452]:
  - يجب أن تكون النسب المالية منطقية وعلاقتها بالأرقام واضحة
  - استخدام قيم مناسبة ومعدة على أسس مشتركة مع بعضها البعض

رابعا:أهمية استخدام النسب المالية ومميزاتها

1. **أهمية استخدام النسب المالية:** تعتبر النسب المالية إحدى طرق التحليل الأكثر شيوعا في الحياة المهنية بسبب سهولة تطبيقها، وتعدد الأغراض التي تحققها[453]، ولأن أسلوب النسب المالية يوفر عددا "كبيرا "من المؤشرات المالية التي يمكن الأستفادة منها في تقييم أداء الشركة في مجالات الربحية والسيوله والكفاءة وإدارة الأصول والخصوم[454]، ومما لا شك فيه أن النسب المالية أدوات معبره في التحليل المالي وتتمتع بالقدرة على إلقاء الضوء على جوانب مالية مهمة قد لا تُظهرها بوضوح البيانات المالية العادية، شريطة أن يتم تركيبها بالشكل الصحيح وخلاف ذلك فإن هذه النسب لن تكون ذات مدلول معبر عن حقيقة الموقف المالي للمؤسسة محل التحليل [455]، كذلك

[452] أيمن الشنطي،عامر شقر،**مقدمة في الإدارة و التحليل المالي**،الطبعة الأولى،دار البداية،عمان،2007،ص،153.

[453] وليد ناجي الحيالي،**الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي**،مرجع سابق،2007،ص:39.

[454] محمد مطر، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، مرجع سابق:،ص:31.

[455] عقل مفلح،**الإدارة المالية و التحليل المالي**،مرجع سابق،ص:303.

يعدُ التحليل من خلال النسب الأكثر فائدة خاصة مع وجود كميات كبيرة من المعلومات الكمية الناتجة من عمليات التشغيل المتنوعة، فتحليل النسب يزود المحلل بإشارات وعلامات عن الأوضاع المالية فهو يعبر عن العلاقات بين الأشكال المختلفة، بمفردات بسيطة وبعلاقات ذات معنى للأشكال المراد مقارنتها، وإذا ما استُخدم هذا الأسلوب في تحليل قائمة التدفقات النقدية فإنه هذه الأخيرة سوف تصبح كنز من المعلومات، خاصة مع عجز معلومات المحاسبة على أساس الإستحقاق، من تحقيق إفصاح ملائم بشأن كمية ووقت وعدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية، وبالتالي فإن هذا الإفصاح مطلوب من قبل المستخدمين حيث يسمح لهم بإجراء تقدير حول قدرة الشركة على توليد تدفق نقدي مستقبلي[456]، وبالتالي يمكن القول أن النسب المالية التي تُستخدم في التحليل ليست هي الغاية وانما هي في الواقع نتائج أوتصوارت تعطي الاجابة لكثير من التساؤلات المتعلقة بالمركز المالي والنقدي والأداء وتقييم قرارات الأستثمار والتمويل[457] .

2. **مميزات استخدام أسلوب النسب المالية:** من مميزات التحليل المالي باستخدام النسب، سهولة احتساب النسبة المالية وإمكانية استعمالها في المقارنة من سنة إلى أخرى أوبين مؤسسة وأخرى، وكشف المعلومات التي لا تفصح عنها بصورة مباشرة القوائم المالية الختامية [458].

الفرع الثالث:نقاط ضعف النسب المالية

رغم أهمية التحليل المالي واستخداماته الإدارية، إلا أن النسب السابقة قد وُجِّهت لها عدة انتقادات، حيث أن النسب المالية في حد ذاتها محدودة وضعيفة في مدلولها ما لم يتم مقارنتها بنفس النسب المالية لنفس المؤسسة في السنوات السابقة مقارنةً تاريخية، أومقارنتها بتلك النسب الخاصة بمؤسسة مماثلة أومشابه، أوبالمتوسط العام لقطاع الصناعات التي تنتمي إليها المؤسسة وعلى العموم فإن استخدام النسب المالية يعتبر

[456] حكمت حمد حسن،**كشف التدفق النقدي:ضرورة أم ترف؟**،مرجع سابق،ص:9.

[457] حمزة محمود , **التحليل المالي – تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان، 2000 ،ص: 175.

[458] الشنطي أيمن، شقير عامر، **الإدارة والتحليل المالي**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2005،ص:209.

بداية تلقي الضوء على مدى وجود مشاكل معينة بالمؤسسة، وما يتطلبه الأمر من دراسة وتحليل أعمق[459]، كما يمكن نوجز الإنتقادات التي تطال استعمال النسب المالية حسب التالي[460]:

- بعض النسب المالية تُعالج إجماليات وهي غالبًا ما تكون مضللة.
- اختلاف تصنيف بنود الميزانية يجعل من الممكن التوصل إلى نتائج مختلفة في التحليل، فما يعتبره البعض أصولا متداولة قد يعتبره آخرون شبه ثابتة والعكس صحيح.
- إن النسب المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بنسب مرجعية.
- إذا تم التحليل المالي بناء على قائمتي الدخل والمركز المالي فقط، فإن هذا التحليل غالبًا ما يكون قاصرًا لعدم شمول تلك القوائم على كل البيانات اللازمة لمعرفة التفاصيل التي توضح حقيقة الأمور.
- إن التحليل بالنسب المالية عادة ما يغفل مشكلة التضخم.

المطلب الرابع: أنواع النسب المالية وأهمية النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية

الفرع الأول: أنواع النسب المالية

هناك أربعة أنواع رئيسة هي:

أولا- نسب المديونية ورأس المال : تقيس مقدرة المؤسسة على سداد كافة الديون عندما يحين ميعاد استحقاقها بغض النظر عن كون هذه الديون قصيرة أوطويلة الأمد، إلا أنها تركِّز على قياس مقدرة الوحدة على خدمة الديون طويلة الأجل فقط، ويشتمل هذا النوع من النسب على نسب فرعية منها (نسبة الإقتراض إلى مجموع الموجودات نسبة المطلوبات المتداولة إلى حقوق الملكية، نسبة الموجودات إلى حقوق الملكية نسبة الموجودات المتداولة إلى إجمالي القروض[461]...)

---

[459] سمير محمد عبد العزيز،**الإستثمار التمويل التحليل المالي،مدخل في التحليل و اتخاذ القرار**،مركز الإسكندرية للكتاب،2006،ص:255

[460] يوسف محمود جربوع، **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الثالث عشر، العدد الأول،2005، ص:275.

[461] علي إبراهيم حسن و آخرون،**الإستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية،وبطاقة الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف**،مجلة تنميالرافدين، المجلد53، العدد113،2013،ص:46.

ثانيا- المؤشرات المالية التي تعبر عن الملاءة والأمان : تساعد في معرفة قدرة المؤسسة على مواجهة إلتزاماتها المالية عند إستحقاقها دون تأخير أي قدرتها على الإلتزام اتجاه حقوق الآخرين في رد حقوقهم عند الإستحقاق أوفي توظيفها بما يحقق الربح من أجله[462].

ثالثا- نسب السيولة : تهدف مجوع نسب السيولة إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل، والتعرف على درجة تداول عناصره، بهدف الحكم على مقدرة المشروع على مقابلة إلتزاماته الجارية، من الأصول النقدية وشبه النقدية للإستثمارات المؤقتة وكذلك من التدفق العادي للنقدية الناتج من المبيعات النقدية وتحصيل الذمم وعلى ذلك يكون من الضروري على إدارة المشروع الإحتفاظ بمقادير كافية من الأصول سريعة التداول تفوق مقدار الخصوم المتداولة، وذلك لأن تحصيل الذمم وتحويل المخزون السلعي إلى نقدية يتطلب فترة زمنية [463]

رابعا- نسب الربحية: إن ربحية المؤسسة هي محصلة لمختلف السياسات المتخذه في مختلف شؤونها، لذلك فإن التحليل باستخدام النسب الأخرى عدا نسبة الربحية لا يوفر إلا معلومات تعبر عن الطريقة التي تدار بها المؤسسة أما نسبة الربحية فتعبر عن مدى الكفاءة التي تتخذ فيها المؤسسة قراراتها الإستثمارية[464]

خامسا- نسب النشاط : تقيس الكفاءة التي تستخدم بها المؤسسة الموجودات أو الموارد المتاحة لها وذلك من خلال إجراء مقارنات بين مستوى المبيعات ومستوى إستثمار عناصر الموجودات[465]، وتهدف إلى الحكم على مدى قدرة المؤسسة على استغلال موجوداتها المختلفة في ممارسة نشاطها الجاري الذي يتركز في عملية بيع السلع والخدمات، ومن ثم المساهمة في تحقيق أقصى الأرباح الممكنه من خلال الموجودات، وتقيس مدى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية، ويشتمل هذا النوع من النسب على نسب فرعية منها(نسب دوران المخزون السلعي، معدل مدة التحصيل، معدل دوران الذمم، نسبة الموجودات إلى المبيعات الثابته، معدل دوران الموجودات...).[466]

---

[462] سالم محمد عبود،**تقويم أداء المصارف التجارية باستخدام أدوات التحليل المالي،دراسة تطبيقية في مصرف دجلة و الفرات للتنمية و الإستثمار**،مجلة المثنى للعلوم الإقتصادية،المجلد3،العدد5،السنة 2013،ص:97.

[463] سمير محمد عبد العزيز،**الإستثمار التمويل التحليل المالي،مدخل في التحليل و اتخاذ القرار**،مركز الإسكندرية للكتاب،2006،ص:229

[464] مفلح محمد عقل،**الإدارة المالية و التحليل المالي**،مرجع سابق،ص327.

[465] صابر عوض، **تاثير مؤشرات التحليل المالي في ترشيد القرارات الإستثمارية**،محور العلوم الإرية و المصرفية،القادسية للعلوم الإقتصادية و الإدارية،المجلد9،العدد2، 2007، ص239.

[466] علي إبراهيم حسن و آخرون، **الإستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية،وبطاقة الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف**،مجلة تنمية الرافدين، المجلد53، العدد113، 2013،ص:46

الفرع الثاني:النسب المالية التي يمكن إشتقاقها من قائمة التدفقات النقدية[467]:

إن قائمة التدفقات النقدية والمؤشرات التي يمكن استخلاصها منها من الوظائف المهمة للتحليل المالي، حيث توفر معلومات لا تُظهرها قائمة الدخل والميزانية، لذا تعتبر هذه القائمة بمثابة صلة الوصل بين هاتين القائمتين، كما أنها أكثر ملاءمة لتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط المؤسسة، ومن أهم الأغراض التي تخدمها قائمة التدفقات النقدية هي قدرتها على تقييم جودة أو نوعية أرباح الشركة، وتقييم السيولة في المؤسسة وسياسات التمويل، والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية [468]، حيث أثبتت بعض الدراسات القدرة الكبيرة لنسب التدفقات النقدية في التنبؤ بفشل ونجاح الشركات[469]، حيث أن معلومات التدفقات النقدية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالملاءة المالية مقارنة بمعلومات أساس الاستحقاق المحاسبي .

بالإضافة على ماسبق يجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد اتفاق بين المتخصصين على عدد هذه النسب أومجاميعها، فهناك عدد كبير من النسب التي يمكن استخدامها في تقييم أداءالمؤسسات ، ومن هنا تبرز مشكلة الاختيار وهي المشكلة الأساسية للنسب المالية، فاختيار النسب التي تتوافق مع احتياجات القائمين على تقييم الأداء ستكون صعبه ومعقده مع وجود هذا العدد الكبير من النسب ، وبذلك تتعدد الخيارات تبعا لرؤية كل مستخدم وقناعته وكذلك تبعا لطبيعة وظروف وأهداف التقييم، وعلى هذا سنحاول التطرق إلى أهم النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدبة على سبيل المثال لا الحصر، ومن أهم النسب المالية التي يمكن إشتقاقها من قائمة التدفقات النقدية مايلي:

---

[467] عبد الناصر شحدة السيد أحمد، **الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان**،رسالة ماجيستير ، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2008، ص: 105-109.

[468] مطر محمد، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية**، مرجع سابق،ص:161-165.

[469] جهمانيعمر عيسى وأحمد الداود عبد الفتاح، **التنبؤ بفشل الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية باستخدام القياس متعدد الاتجاهات**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد،233،2009.

1- **مؤشر تغطية النقدية:** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية /التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية و التمويلية

يعكس هذا المؤشر كفاية صافي التدفقات النقدية التشغيلية لمواجهة إلتزامات المؤسسة الإستثمارية و التمويلية عن طريق الإقتراض أو بواسطة أدوات الملكية أو من خلال كليهما.[470]

وتتمثل التدفقات النقدية الخارجة في مايلي[471]:

- الديون والقروض مستحقة الدفع؛
- الدفعات الإجارية لعقود الإجار الرأسمالية ؛
- المبالغ المدفوعة في شراء الموجودات الثابتة توزيعات الأرباح.

2- **نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون :** وتحدد بالعلاقة التالية

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/فوائد الديون .

وتشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على تسديد فوائد الديون.

3- **نسبة التوزيعات النقدية:** وتحدد بالعلاقة التالية

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التوزيعات النقدية للمساهمين .

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على توزيع أرباح نقدية ومدى إستمرار وإستقرار هذه السياسة.

4- **نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :** وتحدد بالعلاقة التالية : التدفقات

النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية /الإحتياجات النقدية الأساسية

ويقصد بالإحتياجات النقدية الأساسية مايلي[472]:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية؛
- مدفوعات أعباء الديون؛

---

[470] آمال نوري محمد،مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية در ارسة تحليلية بالإعتماد على بيانات عدد من الشركات العالمية،مرجع سابق،ص:149.

[471] تانيا عيد القادر،**دور قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ اللقرارات الإدارية**، جامعة كركوك للدراسات الانسانية، المجلد 3، العدد 1: 2008،ص:256.

[472] نفس المرجع.

- الأإنفاق الرأسمالي اللازم للمحافظة على الطاقة الإنتاجية ؛
- سداد الديون المستحقة خلال العام.

5- **نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى المطلوبات المتداولة :** وتحدد بالعلاقة التالية : **صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / متوسط المطلوبات المتداولة .**

تبين هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على سداد مطلوباتها المتداولة من خلال صافي تدفقاتها النقدية من أنشطتها التشغيلية .

6- **نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى الأقساط المستحقة خلال العام الحالي للديون طويلة الأجل والديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل :** وتحدد بالعلاقة التالية :

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / إستحقاقات الدين طويلة الأجل+ الديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل

تشير هذه النسبة إلى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المتمثلة باستحقاقات الديون طويلة الأجل والديون وأوراق الدفع قصيرة الأجل .

7- **نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى مدفوعات الديون طويلة الأجل :** وتحدد بالعلاقة التالية:**صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / مدفوعات الدين طويل الأجل .**

تقيس هذه النسبة مدى كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لسداد الديون طويلة الأجل .

8- **نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الى النفقات الرأسمالية :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة للنفقات الاستثمارية .

تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها التشغيلية لتمويل النفقات الرأسمالية اللازمة للمحافظة على طاقتها الإنتاجية .

9- **نسبة إعادة الإستثمار :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/مشتريات الموجودات طويلة الأجل .

تقيس هذه النسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلة لتمويل شراء الموجودات طويلة الأجل .

10- التدفقات النقدية الحرة : وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية – (الانفاق الرأسمالي + توزيعات الأرباح).

11- نسبة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية إلى التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية : وتحدد بالعلاقة التالية:

التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية/ التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية

تبيِّن هذه النسبة مساهمة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية على تمويل الاستثمار في الموجودات طويلة الأجل .

12- مؤشر النقدية التشغيلية : وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي الدخل .

يقيس المؤشر مدى قدرة أرباح المؤسسة على توليد تدفق نقدي تشغيلي صافي ووتختلف هذه النسبة عن السابقة في أنها تأخذ بعين الاعتبار عند اشتقاقها الفوائد والضرائب[473].

13- نسبة التدفقات النقدية من المبيعات إلى المبيعات : وتحدد بالعلاقة التالية:

مجموع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / صافي المبيعات .

تعكس هذه النسبة مدى كفاءة سياسة الإئتمان في تحصيل النقدية[474]

14- مؤشر الفوائد المدفوعة : وتحدد بالعلاقة التالية:

فوائد الديون المدفوعة /صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

يعكس هذا المؤشر مدى إستيفاء النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية في سداد الفوائد المتعلقة بالقروض، إن إرتفاع هذا المقياس يؤشر حقيقة إحتمال تعرض الوحدة الإقتصادية لمشاكل السيولة[475].

---

[473] مطر، محمد، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية**،مرجع سابق، ص 163.

[474] تانيا عيد القادر،**دور قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ اللقرارات الإدارية**، مرجع سابق،ص:256.

[475] آمال نوري محمد،مدى،مرجع سابق،ص:149

15- **نسبة الفوائد والتوزيعات المقبوضة :** وتحدد بالعلاقة التالية:

المتحصلات النقدية المتحققة من إيراد الفوائد والتوزيعات المقبوضة/التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية

تساعد هذه النسبة على قياس الأهمية النسبية لعوائد الإستثمارات سواء من القروض أوالأوراق المالية

16- **نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للسهم العادي :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية– التوزيعات النقدية للأسهم الممتازة / المتوسط المرجح للأسهم العادية

تبيِّن هذه النسبة حصة السهم العادي من صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وقدرة المؤسسة على توزيع الأرباح النقدية.

17- **نسبة العائد على حقوق الملكية من التدفقات النقدية التشغيلية:** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / حقوق الملكية .

تبيِّن هذه النسبة العائد على حقوق الملكية من التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

18- **نسبة العائد على الأصول من التدفق النقدي التشغيلي :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / إجمالي الأصول .

تبين هذه النسبة قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية من خلال إستخدام موجوداتها .

19- **مؤشر العائد على الموجودات من التدفق النقدي التشغيلي :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأانشطة التشغيلية /إجمالي الموجودات

يستعمل هذا المؤشر في توضيح مقدرة الموجودات في المؤسسة الإقتصادية على توليد تدفق نقدي تشغيلي

20- **مؤشر تغطية النقدية: :** وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية و التمويلية

يعكس هذا المؤشر مدى كفاية صافي التدفقات النقدية التشغيلية لمواجهة الإلتزامات الإستثمارية عن طريق الإقتراض بواسطة أدوات الملكية أو من خلال كليهما[476].

[476] نفس المرجع.

21- نسبة التدفقات النقدية الضرورية : ويحدد بالعلاقة التالية

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / إجمالي الديون قصيرة الأجل

تعكس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على توليد نقدية من نشاطها التشغيلي يضمن لها مواجهة إلتزاماتها في الأاجل القصير دون اللجوء إلى وسائل التمويل الأخرى[477].

22- صافي التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي إلى النفقات الرأسمالية [478]: ويحدد بالعلاقة التالية: **صافي التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي/النفقات الرأسمالية**

وتتضمن النفقات الرأسمالية كل ما يُنفق على شراء الأصول الثابة (الطويلة الأجل) الملموسة وغير الملموسة، وتبين هذه النسبة قدرة المؤسسة الإقتصادية على تسديد الديون المستحقة حتى بعد قيام الوحده بالإنفاق على شراء أوتحديث الأصول الإنتاجية، وكلما كانت هذه النسبة عالية كلما اطمأن أصحاب الديون على سداد ديونهم المستحقة في مواعيدها المحددة وأن حصول المؤسسة على نسبة أكثر من واحد تدل أن لدى المؤسسة الأموال والتدفقات النقدية اللازمة لمقابلة إلتزاماتها اتجاه إستثماراتها المالية ولديها وفرة من الأموال لتغطية ديونها وإلتزاماتها .

23- نسبة صافي التدفق النقدي التشغيلي إلى الإيرادات[479]: وتحدد بالعلاقة التالية :

صافي تدفقات النشاط التشغيلي/الإيرادات

إن المؤشر العالي لهذه النسبة يبين كفاءة سياسة الإئتمان المتبعة من قبل المؤسسة في تحصيل النقدية وزبائنها.

24- نسبة التوزيعات النقدية[480]: ويحدد بالعلاقة التالية:

التوزيعات النقدية على المساهمين / صافي التدفق النقدي التشغيلي

تعكس هذه النسبة سياسة توزيع الأرباح على المساهمين ومدى قدرة التدفقات النقدية التي توفرها الأنشطة التشغيلية على مواجهة إلتزامات المؤسسة في توزيع الأرباح واستقرار هذه التوزيعات من فترة إلى أخرى .

---

[477] سامح العطعوط، مفيد الظاهر، **أثر مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم دراسة ميدانية على شركات المساهمة العامة الفلسطينية**،مرجع سابق،ص:67 .

[478] فداء عبد المجيد صبار،ثامر مهدي،مرجع سابق،ص: 18.

[479] نفس المرجع.

[480] شاكر منير و آخرون،التحليل المالي مدخل صناعة القرارات،الطبعة الثانية عمان،دار وائل للنشر،2005،ص:166

25- نسبة متحصلات عن الفوائد و التوزيعات [481]:وتحدد بالعلاقة التالية:

نسبة متحصلات الفوائد والتوزيعات /صافي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية

توفر هذه النسبة مؤشرا عن مدى أهمية المتحصلات النقدية من الإستثمارات المالية في الأسهم والسندات مقارنة بالتدفقات النقدية للمؤسسة من أنشطتها التشغيلية .

26- نسبة الإنفاق الرأسمالي[482]:ويحدد بالعلاقة التالية:

الإنفاق الرأسمالي/التدفقات النقدية الداخلة من إصدار أسهم وسندات وقروض طويلة الأجل.

إن قياس هذه النسبة يوفر مؤشرا عن مدى مساهمة مصادر التمويل في الإستثمار في الأصول الثابة وانخفاتض هذه النسبة قد يكون نتيجة الإستثمار في المخزون وزيادة الإستثمارات المالية، ولذلك فإن هذه النسبة توفر مؤشرا للمستثمرين والمقرضين عن كيفية استخدام استثماراتهم من قبل الإدارة .

27- نسبة أثر الإستهلاك والإطفاء ويحدد بالعلاقة التالية :

مصروف الإستهلاك + مصروف الإطفاء / صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

تساعد هذه النسبة في إظهار أثر الإستهلاك والإطفاء على النقدية الموفرة من الأنشطة التشغيلية

[481] نفس المرجع.

[482] نفس المرجع.

خلاصة الفصل

ان أحد أهم الاهداف من نشر التقارير المالية للمؤسسات هو مساعدة مستخدمي بيانات تلك التقارير المالية من مستثمرين حاليين ومتوقعين ومحللين ماليين ومقرضين وغيرهم، في عملية التنبؤ وتقدير حالة المخاطرة وعدم التأكد لمبالغ التدفقات النقدية وتوقعاتها في المستقبل، وإحدى الوسائل الفعالة في تحقيق هذا الهدف هي قائمة التدفقات النقدية، حيث أن الهدف الجوهري لهذه القائمة يتمثل في توفير معلومات عن النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة، وصافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة الاقتصادية خلال الفترة، تلك المعلومات تساعد المستخدمين في اتخاذ مختلف القرارات ، كما تمكّنهم من التحليل الجيد والإستفادة من النسب المالية التي توفرها هذه القائمة، وتنبع أهميتها من قدرتها على توفير معلومات لا تتوافر في القوائم المالية الأخرى، وقدرتها على تقديم تفسير لعدة قضايا تعجز القوائم الأخرى عن تقديمها،ومن خلال ما سبق نستنتج أن استحداث النظام المحاسبي لهذه القائمة الجديدة شكل دعم لعملية الإفصاح المحاسبي وقوة إعلامية مضافة تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وضعية المؤسسة وبناء قراراتهم بشكل أكثر ثقة .

الفصل الرابع

تقييم بنود القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

و أهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN

الفصل الرابع:

تقييم بنود القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF وأهم الاختلافات مع المخطط المحاسبي الوطني PCN

تمهيد :

إن المهمة الأساسية للنظام المحاسبي هي تسجيل وتقييم الأحداث والعمليات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة من أجل توصيل المعلومات المالية في شكل قوائم مالية مفيدة للمستعملين خاصة المستثمرين، وتعتبر عملية التقييم عملية ذات أهمية بالغة في أي نظام محاسبي، حيث أنها المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، ولأن النظام المحاسبي المالي المعتمد في الجزائر منذ مطلع سنة 2010 يستمد جوهره من المعايير المحاسبية الدولية، فإن عملية تقييم بنود القوائم المالية في ظل هذا النظام المحاسبي المالي ستعرف نقلة نوعية من خلال اعتمادها على المرجعية المحاسبية الدولية، بدلا من المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يعاني الجمود ويعمل ضمن إطار ضيق ذو توجه اشتراكي لا يخدم مصلحة المستثمر بالدرجة الأولى، وبالتالي ستظهر اختلافات مهمة فيما يخص عملية التقييم بالإضافة إلى نماذج التقييم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني .

ولدراسة هذا سوف نتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية

المبحث الثاني نماذج التسجيل والتقييم الخاصة

المبحث الأول : المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية:

إن المهمة الأساسية للنظام المحاسبي هي تسجيل وتقييم الأحداث والعمليات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة، من أجل توصيل المعلومات المالية في شكل قوائم مالية مفيدة للمستعملين خاصة المستثمرين، وتعتبر عملية التقييم عملية ذات أهمية بالغة في أي نظام محاسبي، حيث أنها المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، وللإحاطة قدر الإمكان بهذه المبادئ التي تحكم عملية التسجيل والتقييم في النظام المحاسبي المالي، ولمعرفة أهم التغيرات المستجده مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، سنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول :القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية

المطلب الثاني :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي(التثبيتات المادية والمعنوية)

المطلب الثالث :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي (التثبيتات المالية، المخزونات، المؤونات، الإعانات، القروض والخصوم الأخرى)

المطلب الأول :القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية

جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم جديدة مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني وذلك بغية إبراز عناصر القوائم المالية بصورة وفية، وقد اعتمد في بناء هذه القواعد على المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول :شروط إدراج* الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات:

يتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتائج عند تحقق شرطين أساسيين هما [483] :

أولا – توقع *منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة : وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أوغير مباشرة إلى تدفقات نقدية أوما يعادلها لصالح المؤسسة، وهنا نشير إلى أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن "المؤسسة تمارس عليها رقابة وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يُشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا ما يعكس النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية، للجوهر الإقتصادي العملية بمعزل عن شكلها القانوني" [484] .

ثانيا – أن تكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بصورة وفية : بمعنى مصداقية القياس؛ أي إمكانية قياس ما تنطوي عليه هذه العناصر من تكلفة أوقيمة بشكل موثوق[485]، كما تُدرج كل عناصر القوائم المالية في المحاسبة ولا يمكن تبرير عدم إدراجها أوتصحيحها بطريقة عددية من طبيعة أخرى أوبطريقة وصفية في الملاحق، كما نشير هنا إلى أن تكلفة العناصر المعنوية المولدة داخيا لا يمكن تسجيلها كأصل باستثناء تكاليف التطوير، البرمجيات، مواقع الأنترنت التي تحكمها قواعد خاصة ؛

---

* لقد عرف (ن م م) مصطلح الإدراج المحاسبي من خلال الملحق **3** من الجريدة الرسمية رقم **19** السالفة الذكر : على أنه :الإجراء الذي يتمثل في إدراج عنصر يستوفي شروط التعريف ومقاييس الإدراج في دفاتر المحاسبة ضمن ا لميزانية أو حساب النتائج .

[483] الجريدة الرسمية رقم 19، للجمهورية الجزائرية الديمقراطيةالشعبية، قرار مؤرخ **26** جويلية **2008**،يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، اللفقرة رقم 1 من المادة 111،ص:6.

* يشير لفظ االتوقع أو الإحتمال المقرون بتحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى درجة عدم تأكد المؤسسة من أن منافعها المتعلقة بالعنصر المعني سوف تتدفق إلى المؤسسة أو تصدر عنها .و هذا المفهوم يتماشى مع عدم التأكد الذي تتصف به البيئة التي تعمل فيها المؤسسة .و يتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد القوائم المالية.

[484] Jean François Des Robert et outrs , **normes IFRS et PME** ,Op.cit, P :24.

[485] Stephan Brun , **Essentiel des normes comptables internationales**,Gualino éditeur Paris, 2004 , p :44.

وتُدرج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات عند توفر الشروط التالية[486]:

- أن يكون الكيان قد حوَّل إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا يتدخل الكيان لا في التسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من المحتمل إنشاء منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملتها أوستتحملها المؤسسة المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق؛

ويدرج أي عبئ في حساب النتائج بمجرد توقف النفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أوإذا كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أوتوقفت عن موافقة هذه الشروط[487].

الفرع الثاني :مداخل تقييم الأصول

قبل أن نتطرق إلى القواعد العامة للتقييم الأولي لعناصر القوائم المالية نرى أنه من الأحسن التطرق إلى مداخل تقييم الأصول ومن أهم المداخل التي تناولتها الأدبيات المحاسبية نذكر مايلي [488]:

أولا – مدخل التكلفة التاريخية : يركز مدخل التكلفة التاريخية على على إثبات غالبية الاصول والإبلاغ عنها وفقا لسعر الشراء، مما يُظهر مدخل التكلفة التاريخية أكثر موضوعية مقارنة مع مداخل التقييم البديلة، حيث يمكن التحقق من التكلفة التاريخية من خلال مراجعة مستندات الشراء في حين يتطلب التحقق من نتائج التقييم البديلة، الكثير من الأحكام والشهادات الشخصية، لهذا يقول Ijiri Yuri "التكلفة التاريخية هي طريقة القياس الأكثر موضوعية والأكثر مصداقية من الطرق البديلة لها، فهي تسمح بتفادي تعارض المصالح"[489]، ورغم أن موضوعية وموثوقية التكلفة التاريخية وقابلية التحقق منها، تعد من أهم المبررات المستخدمة من قبل مؤيديها، إلا أن هذا الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات سرعان ما يصبح مخالفا للحقيقة بمرور الزمن، لان التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل، وبعد ذلك تصبح المساواة بين القيمة والتكلفة مجرد مصادفة،

[486] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 6، المادة 111، ص:6.

[487] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق،الفقرة 6، المادة 111،ص:6.

[488] مصطفى يونس،خضير الطائي،**مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي**،مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية،المجلد 19،،العدد 74، ص:416-417.

[489] هواري سويسي، **تقييم المؤسسة و دوره في إتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/ 2008،ص:23.

والأرباح المعلن عنها تبدو وهمية في الكثير من الأحيان، وبالتالي فان الموضوعية التي يقدمها أساس التكلفة التاريخية لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، والدخل المحاسبي الناتج عن التكلفة التاريخية لا يعكس الزيادة أوالنقص في الثروة، إذا فهو ليس دخل حقيقي يصلح لبناء نماذج القرارات، وعلى هذا فان الموضوعية المزعومة من طرف مؤيدي التكلفة التاريخية ليست بالموضوعية العلمية التي تتطلب تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية[490] .

ثانيا – مدخل الكلفة الإستبدالية : يركز هذا المدخل على إثبات غالبية الأصول والإبلاغ عنها وفقا للنقد أوما يعادل النقد الذي يجب دفعه، إذا رغبت المؤسسة في الحصول على نفس الاصل المستخدم حاليا أوعلى أصل مكافئ له، كما تُعرَّف التكلفة الإستبدالية على أنها سعر الدخول الجاري "المبلغ النقدي" أوما يماثله، والواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود؛ أي سعر السوق الحالي، إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت لها عدة معاني نذكر منها مايلي[491]:

- **تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:** والتي يقصد بها المبلغ النقدي المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصل المستعملة، والتي لها نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حالياً.
- **تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة:** يقصد بها التكلفة التي يمكن أن يتكبدها المشروع لإنتاج أصل جديد.
- **تكلفة الأصول الجديدة:** هي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

ثالثا – مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق: يركِّز هذا المدخل على تقييم الاصول بالنقد أوما يعادل النقد المطلوب دفعه إذا ما أرادت المؤسسة الحصول على نفس الأصول المستخدمة حالا أو أصول مكافئة لها .

رابعا – مدخل القيمة العادلة :يُطلق البعض على مدخل القيمة الجارية مفهوم الإحتفاظ بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة الإقتصادية، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل هوعبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها على المساهين أو العمال خلال السنة مع إحتفاظ المؤسسة الإقتصادية بنفس طاقتها التشغيلية المتاحة في أول الفترة وهوما يتطلب إعادة إظهار الأصول والإلتزامات بالقيمة الجارية لها بدلا من التاريخية[492].

---

[490] محمد المبروك أبو زيد، محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق،ص372-374.

[491] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص : 114-115.

[492] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية**،مرجع سابق،ص:428.

الفرع الثاني :القواعد العامة للتقييم الأولي لعناصر القوائم المالية وفق scf

كي تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية، لابد أن يتم تقييم الأصول بطريقة جيدة، لأن عملية التقييم تعدُّ بمثابة حصر وتقدير لقيمة أصول وخصوم المؤسسة بهدف الوصول إلى صافي قيمة تلك الأصول بغض النظر عن الطريقة التي يمكن اتباعها لتقدير تلك القيمة[493]، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن المبدأ الأساسي الذي تقيَّم به العناصر كقاعدة عامة هو مبدأ التكلفة التاريخية، لكن في حالة توفر شروط معينة يمكن أن نستعمل طرق أخرى وهي[494]:

أ- **القيمة العادلة** * أوالقيمة السوقية في ظل المنافسة العادية[495] ، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم الأصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما.

ب- **قيمة الإنجاز**؛

ج- **القيمة النفعية** (La valeur actualisée) تُعبِّر القيمة النفعية لأي أصل عن القيمة المحيَّنة لتقدير سيولة الأموال لمستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

المطلب الثاني :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، حيث تقيَّم التثبيتات العينية عند اقتنائها، بكلفتها التاريخية وتقيم لاحقا باستعمال الخيار التفضيلي للتقييم، المتمثل في الكلفة التاريخية بعد طرح الاهتلاك المتراكم والخسارة في القيمة، غير أنه يسمح للكيان أن يستعمل طريقة إعادة التقييم باستعمال القيمة العادلة لتقييم التثبيتات العينية لاحقا وفق المعالجة الأخرى المرخص بها لتقييم التثبيتات، [496] إلا أن تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المعنوية خلال إعادة التقييم لا يتم إلا بوجود سوق نشطة؛

---

[493] بكاري بلخير،**أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر**،اطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر، 2010،ص:14.

[494] Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, Projet de système Comptable Financier, juillet 2006, p:6-8.

* القيمة العادلة أو الصحيحة تسمى بالفرنسية « la Juste Valeur » و تعرف بالإنجليزية بـ «Fair Value » كما نجدها في الادبيات العربية تحت عدة مسميات كالقيمة السوقية.

[495] Muriel Nahmias, **L'essentiel des normes IAS/IFRS**, **juste valeur**, **une révolution comptable**, éditions d'organisation, paris,2004, p: 69.

[496] المجلس الوطني للمحاسبة، **النظام المحاسبي المالي**، موفم للنشر، الجزائر، 2009،ص:57.

كما تتطلب عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية، إعادة النظر في مدتها النفعية التي على مداها يتم إهتلاكها، ممَّا يستدعي إعداد جدول إهتلاك جديد لكل تثبيت عيني محلّ إعادة تقويم، وللتمحيص أكثر في ما سبق الإشارة اليه، سنحاول معالجة كل جزئية تخص عملية التقييم وإعادة التقييم لكل من التثبيتات العينية والمعنوية والمالية، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : التقييم الأولي للتثبيتات المادية والمعنوية

أولا – تعريف التثبيتات وفق scf: تعرف التثبيتات على انها أصول معنوية أومادية أومالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن السنة، وقد جمعت حسابات هذه التثبيتات السالفة الذكر في المجموعة الثانية (الصنف الثاني)*، على النحوالتالي :ح/20 التثبيتات المعنوية، ح/21 التثبيتات العينية، ح/22 التثبيتات في شكل امتياز، ح/23 التثبيتات الجاري انجازها، ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، ح/27 تثبيتات مالية اخرى، ح/28 اهتلاك تثبيتات، ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

ثانيا – الصورة العامة لتقييم الأولي للتثبيتات وفق scf : يتم التقييم الأولي للأصول حسب طريقة الحصول عليها كما يلي[497]:

- **تكلفة الاقتناء** في حالة الشراء (السلع المستلمة بمقابل مالي)؛
- **تكلفة الإنتاج** (الأصول المنتجة من طرف المؤسسة)؛
- **قيمة الإسهام** بالنسبة إلى السلع ا لمستلمة كمساهمة عينية،
- **القيمة العادلة للأصول المستلمة** في حالة استبدال أصول غير متجانسة، وفي حالة الأصل المقدم مجانا ؛
- **القيمة المحاسبية للأصول المستلمة**، في حالة تبادل أصول متماثلة (متجانسة).

هذه القواعد العامة للتقييم عند الدخول تطبق على كل من التجهيزات (المجموعة 2) وعناصر المخزون (المجموعة 3) مع العلم ان قيمة الدخول للمخزون لا تسجل عند تاريخ الدخول الا في حالة الجرد الدائم، في الحالة العادية للجرد الدوري فإن التسجيل يؤجل الى حين إيقاف الحسابات[498] .

* يشتمل الصنف الثاني على حسابات التثبيتات المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار تمويلي هذا إضافة إلى حسابات الاهتلاك والخسائر عن قيمة التثبيتات .

[497] الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق،الفقرة 2، المادة 112، ص:7.

[498] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS،2010/2009**،مرجع سابق،ص:47.

ثالثا – التقييم الأولي للتثبيتات المادية :

1- تعريف للتثبيتات المادية (Immobilisations corporelles): عرفها المعيار الدولي رقم (IAS16) على انها الموجودات أوالممتلكات التي طوِّرت أو أُنشئت للاستخدام المستقبلي كإستثمار، والأصل الثابت العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل:(الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو للاستعمال في أغراض إدارية)، والذي يُفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية (الفقرة 06: معيار المحاسبة الدولي رقم 16*). هذا التعريف لا يختلف عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي الذي عرف التثبيتات العينية (أي المادية) في المادة 221-1 كالتالي:"التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يُفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية "، وبتعبير آخر فالتثبيتات العينية هي أصول مادية (مثل التجهيزات والأراضي والمباني...) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أواستئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي) بتاريخ شراء أوإنجاز التثبيتات العينية يتم إدراجها(تسجيلها) على أساس تكلفة شرائها أوإنتاجها.

2- الإعتراف بالتثبيتات العينية :طبقا للمادة 3.121 من (ن م م) ووفقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل إذا كان:

أ- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان ؛

ب- تكلفة الأصل من ا لمكن تقييمها بصورة صادقة .

3- تكلفة إدراج التثبيتات العينية

أ- حسب تكلفة الاقتناء: تشير المعايير الدولية، (IAS 16)(IAS 23) (IFRIC 1) (IFRIC18) على أن التثبيتات العينية المادية تسجل عند دخولها الدفاتر بتكلفة الاقتناء التي تحتوي على ثمن الشراء يضاف إليها كل الأعباء والرسوم المدفوعة نهائيا الخاصة بنقل ملكية الأصل وانطلاق استغلاله، كما يجب إدراج أعباء تفكيك ونزع التثبيت وبيئة الأرضية التي كان عليها، وهوما تضمنه (ن م م) حيث أشار[499]

* يهدف المعيار رقم16 التثبيتات العينية إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، كما يحدد عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

[499] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 5، المادة 121، ص:8.

بأن التثبيتات تدرج في الحسابات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة* وتندرج فيها مجموعة تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، غير أن أعباء المرحلة التجريبية للتجهيزات والأعباء العامة والأعباء الإدارية لا تدمج بتكلفة شراء أوإنتاج الأصل، كما أن تكلفة إزالة أو تفكيك المؤسسة في نهاية فترة الاستخدام وكذلك تكلفة إعادة الموقع إلى حالته، تضاف (لكن بصورة منفصلة) إلى تكلفة شراء أوتكلفة إنتاج التثبيت، وهذا إذا كان شرط إزالة المؤسسة أو إعادة تهيئة الموقع الذي أُقيمت عليه المؤسسة يمثل إلزاما للكيان[500]، بمعنى أن كل التكاليف التي لا تشكل جزء من تكلفة إقتناء الأصل والتي لا يمكن ربطها بشكل مباشر بالتكاليف الضرورية لكي يصبح الأصل جاهز للإستعمال تسجل في الأعباء إذا كانت تحافظ على الأداء فقط.

ب- حسب كلفة إنتاج الأصل داخل المؤسسة : حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن تكلفة الأصل الثابت تتضمن جميع النفقات التي تم تحميلها حتى يصبح الأصل جاهزا، مع مراعاة أن لا تتجاوز المبالغ القابلة للإسترداد، فأي زيادة عن هذا المبلغ تعتبر مصاريف تُحمَّل للفترة التي حدثت فيها، وتتضمن تكلفة الإنشاء جميع المصاريف المباشرة المستنفذة والتي لا يوجد أي مشكل لتحميلها، ويبقى المشكل في التكاليف الثابته (غير المباشرة) حيث توجد عدة آرء في معالجتها[501]، وحسب (**ن م م**) فهناك صنفان من العناصر تقيَّمان بتكلفة الإنتاج عند دخولها للمؤسسة وهي المنتجات المصنعة من قبل المؤسسة والموجهة للبيع(المجموعة 3) والتجهيزات المنتجة من قبل المؤسسة لذاتها (المجموعة 2)[502]، وعموما فإن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى الغير مباشرة المحددة والمرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل وتستثنى من تكلفة الإنتاج المصاريف التالية:

- المصاريف الإدارية والعامة
- النواتج والأعباء الإضافية غير المباشرة.

* من الأمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة: حقوق التحويل و الاتعاب و العمولات و مصاريف العقود المرتبطة بعقد شراء التجهيزات، وكذلك تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح بعد خصم الإيرادات الصافية من بيع أي منتجات حتى يتم إحضار الأصل إلى تلك الحالة والموقع(مثل عينات أنتجت عند اختبار أجهزة).

[500] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 5، المادة 121،ص:8.

[501] لمزيد من التفصيل أنظر :طارق عبد العالي حماد،**موسوعة معايير المحاسبة :القياس و التقييم المحاسبي**،الجزء الخامس،الدار الجامعية،الإسكندرية،2003،ص:226.

[502] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية** IAS/IFRS،2010/2009،مرجع سابق،ص:49.

ج- في حالة اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل* :يتم إدراج التثبيتات المادية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها العادلة، إلا في الحالات الاستثنائية التالية:

- كون عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية؛
- عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أوالقيمة العادلة للأصل المتنازل عليه في إطار عملية التبادل.

إذا تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المتحصل عليه في إطار عملية التبادل فانه يقيم ويسجل في حسابات المؤسسة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه؛

د- حالة اقتناء الأصول بالأجل (على الحساب)*: قد يترتب على اقتناء الأصول بالأجل إرتفاع قيمة (تكلفة) الأصل بمبلغ الفوائد المستحقة على الدفع بالأجل وعليه أوجب النظام المحاسبي المالي تحيين أوتحديث مبلغ الدين لتفادي تأثير تكلفته (الفوائد) على القيمة الحقيقية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه الفوائد كمصاريف مالية تتحملها المؤسسة على مدة الاقتناء بالأجل.

رابعا - التقييم الاولي للتثبيتات المعنوية

1- تعريف التثبيتات المعنوية : إن الأصول المعنوية أصبحت بمثابة عامل انتاج يلعب دورا أساسيا في عملية خلق المشروع بما يُمكِّنه من المنافسة بنجاح[503]، كما أصبح لها تأثير على أسعار الأسهم المالية أكبر بكثير من تأثير الأصول الحقيقية [504] ، ولقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في البيان رقم 6 تحت عنوان عناصر الكشوف المالية، أنَّ الأصل عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة محصَلة أومسيطر عليها من قبل الوحدة الاقتصادية نتيجة صفقات أو أحداث ماضية ويشمل هذا التعريف الأصول بشكل عام دون الدخول بالتفاصيل، سواء أكان الأصل ملموسا أم غير ملموس، ثابتاً أم متداولا، فجميع الأصول تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة .

* لقد أهمل النظام المحاسبي هذه النقطة مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية

* ايضا يلاحظ إهمال النظام المحاسبي لهذه النقطة مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية

[503] Juergen H. Daum ,**Intangible Assets-Based Enterprise Management– A Practical Approach "-PMA IC Symposium**, Stern School of Business ,New York University, USA, December, 2005,p:1.

[504] Robert E. Hall ,**Struggling to Understand the Stock Market (the Richard T. Ely Lecture**, American Economic Review, Papers and Proceedings 91, May 2001,p:1185-1200.

إلا أنه يمكن تصنيف الأصول بشكل عام إلى أصول ملموسة Tangible Assets وأخرى غير ملموسة Intangible Assets، فالأصول الملموسة لها وجود مادي ملموس وتستخدم من جهة واحدة ويمنع استخدامها(المتزامن)من طرف آخر، بينما الأصول غير الملموسة ليس لها وجود مادي مع أنها تستخدم من قبل جهة واحدة ايضا[505]، وبالرغم من أن الأصول المعنوية (الغير ملموسة) تعد أصول جوهرها المعرفه، وهي مصادر للمنافع الاقتصادية المستقبلية ومصدر لزيادة الميزة التنافسية[506]، إلا أنه من الصعب جدا تحديد القيمة الإقتصادية لهذه الأصول [507]ويعرَّف الأصل الثابت المعنوي وفق (ن م م) على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي ، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، وا لمقصود منه مثلا : المحلات التجارية والعلامات المكتسبة ، وبرامج ا لمعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى ، والإعفاءات ، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري [508] .

2- **تقسيم الأصول الغير ملموسة :** يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل وأخرى غير قابلة للتمييز بشكل مستقل، فالمجموعة الأولى تشمل براءة الإختراع ومصاريف التأسيس وحقوق الطبع والعلامات التجارية المسجلة والتراخيص، أما النوع ألآخر فتتمثل في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً.

يُقسِّم البعض الأصول غير الملموسة إلى أصول تنشأ من الغير وتُشترى من الوحدة الاقتصادية مثل :(حقوق الاختراع والملكية الفكرية والعلامة التجارية)، وأصول تنشا ذاتياً مثل مصاريف التأسيس والبحث والتطوير... [509].

3- **شروط الإعتراف بالتثبيتات المعنوية :**حسب المعيار(IAS38) يتم الاعتراف بالأصول المعنوية الناتجة عن مرحلة التطوير في حالة توفر بعض الشروط المرتبطة بأحكام احتمالية، كأن تكون للمؤسسة الجدوى الفنية لإكمال الأصل المعنوي، بحيث يُصبح متوفرا للاستعمال أو البيع، ووجود نية لإكمال الأصل المعنوي واستعماله أوبيعه، وأن يكون من المحتمل أن يحقق الأصل المعنوي منافع اقتصادية مستقبلية.

---

[505] يحيى التميمي، شبلي توفيق،**الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها**، مجلة الإدارة و الإقتصاد، المجلد الخامس، العدد العاشر،بغداد،2013،ص51.

[506] Chris Martin & Julie Hartley, **Intangible Assets**, **ACCA** Research Report No. 93, 2006 ,p:1 .

[507] Winfred Agbeko Torgby & Emmanual Kofi Penney ,**Valuation Of Intangible Assets** ,2003.

[508] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 121،ص:8.

[509] يحيى التميمي، شبلي توفيق،**الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها**، مرجع سابق،ص:51.

يشترط في إدراج التثبيتات المعنوية* حسب (ن م م) توفر العناصر والشروط التالية:

أ- أن تكون تكلفة المثبت العيني قابلة للتحديد بصورة صادقة: حيث يمكن تحديد الأصل الغير الملموس عن باقي الأصول الأخرى، كما يمكن بيعه، مبادلته، تحويله، إيجاره، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عن حقوق والتزامات ارتباطه بتحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية.

ب- مورد تحت رقابة المؤسسة: أي بإمكان المؤسسة مراقبه ومنع الغير من الاستفادة منه.

4- تكلفة إدراج التثبيتات المعنوية:

أ- حسب كلفة الاقتناء :تسجل التثبيتات المعنوية في حالة اقتنائها بصورة منفردة بتكلفة الشراء، التي تضم سعر الشراء الصافي من التخفيضات التجارية والرسوم المسترجعة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية من الرسوم غير المسترجعة، الأتعاب غير مباشرة واختبارات سير الأصل، ويستثنى من تكلفة شراء التثيتات المعنوية المصاريف الإدارية والمصاريف العامة، وتكاليف انطلاق التشغيل، خسائر العملية عند البداية.

ب- التثبيتات المعنوية المولدة داخليا (البحث والتطوير) :يعتبر الكيان مولدا للأصل المعنوي داخليا باستخدام طريقتين هما مرحلة البحث ومرحلة التطوير، وإذا لم يستطيع الكيان تمييز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير المستخدمة لخلق الأصل المعنوي، يعالج الكيان الإنفاق كله كما لو أنه حصل في مرحلة البحث فقط، وعليه فإن الأصل المعنوي المولد داخليا لا يتم الإعتراف به كأصل في حد ذاته بل بالبحث والتطوير الذي يتم عليه[510].

ب-1 مفهوم البحث والتطوير (Encyclopedia of Business): [511]

ب 1-1 البحثي: ختلف مفهوم عملية البحث باختلاف نوع البحث كالتالي :

- **البحث الأساسي Basic Reseaech**: وتكون أهدافه الإحاطة بموضوع الدراسة وفهمه فضلا عن إمكانية التطبيق العملي في قطاع الخدمات أوقطاع الصناعة أوغيرها.
- **البحث التطبيقي Applied Research**: يوجه هذا النوع من البحث نحوالمعرفة المكتسبة أو الفهم

* ومن أمثلة التثبيتات المعنوية: المحلات و العلامات التجارية المكتسبة، حقوق إعادة الطبع و النشر؛ و يستثنى من التثبيتات المعنوية (شهرة المحل المحققة داخليا، نفقات التأسيس الأولية و مصاريف التكوين،نفقات الإشهار و الدعاية،مصاريف إعادة التنظيم؛نفقات التكوين) .

[510] فيصل زماط و حسن السليم، **متطلبات الإعتراف و القياس الدولية للأصول المعنوية و دورها في ترشيح المنظمات للإستغلال هذه الأصول**، المجلة العراقية للعلوم الإقتصادية، العدد 15،2007،ص:12.

[511] يحيى التميمي، **الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها**، مرجع سابق،ص:55-56.

الضروري لتحديد الوسائل والطرائق، وذلك من خلال تحديد الاحتياجات، ففي قطاع الصناعة يوجه البحث التطبيقي نحواكتشاف المعرفة التي تحقق أهداف تجارية مع الأخذ بعين الاعتبار الإنتاج والعمليات والخدمات.

ب1-2 التطوير Development: ويمثل الاستفادة والاستغلال المنظَّم للمعرفة أو الفهم المحصَل عليه من البحث نحو إنتاج المواد أو الأجهزة و النظم أو الوسائل المتضمنة تصميم وتكوير العمليات، ويقسَّم البحث والتطوير إلى ستة مراحل وهي :

مرحلة التفكير والتدبير حيث تواجه الوحدة مثلا مشكلة ارتفاع تكاليف ألإنتاج و**المرحلة الثانية** هي مرحلة تحديد المشروع حيث يتم خلالها تحديد الهدف الذي يجب أن يكون منسجماً مع مضمون المرحلة السابقة إلى مخطط تفصيلي لكي يتم تحليل المتطلبات بعمق وتبسيط. في حين يتم التحليل **بالمرحلة الثالثة** حيث يتم تجزئة المشروع أومضمون المرحلة السابقة إلى مخطط تفصيلي لكي يتم تحليل المتطلبات بعمق، وتمثل مرحلة إعداد النموذج، ثم **المرحلة الرابعة** من مراحل البحث والتطوير ويتم فيها القيام بالأعمال الخاصة بالنموذج الذي سيطبق، أما **المرحلة الخامسة** فهي مرحلة التجارب والتعديلات، فيما يمثل الإنتاج الفعلي **المرحلة السادسة** من مراحل البحث والتطوير.

وسنحاول تقديم أمثله عن أنشطة البحث والتطوير من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (37) أمثله عن أنشطة البحث والتطوير

مرحلة البحث	مرحلة التطوير
أنشطة تهدف إلى اكتساب معارف جديدة -البحث، التقييم، الإنتقاء النهائي للتطبيقات المحتملة لنتائج البحث أومعارف أخرى -البحث عن حلول بديلة للموارد، الإجراءات الأنظمة أوالخدمات .	- تصميم إنشاء واختبار قبل الإنتاج، أوقبل الإستعمال للنماذج. - تصميم أدوات، بنية، نموذج ومصفوفة تؤدي غلى تكنولوجيا جديدة - تصميم، إنشاء واختبار للمعدات، الإجراءات، الأنظمة أوالأقسام الجديدة المطورة.

المصدر :هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، 2010/2009، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص:47.

الفرع الثاني :سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق SCF

أولا – سير حسابات التثبيتات المعنوية المولدة بشكل داخلي القابلة للتثبيت: يسجل قسم فرعي لحساب 20 الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في جانبه المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، حسب الشروط المحددة في هذا التنظيم، ويتم هذا التسجيل في الأصل في مقابل الحساب 73 " الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " (بعد تسجيل التكاليف المطابقة لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة)، المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة (أوتقاريرها المالية السابقة) لا يمكن دمجها في كلفة أي عملية تثبيت معنوي في تاريخ لاحق، وتكون القيود على النحو التالي :

تسجل مصاريف التطوير في قيدين :

- القيد **الأول** : تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحساب بنك أوصندوق أودائنون دائنا وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيتات معنوية عندها نسجل القيد الثاني كالتالي
- القيد **الثاني** : يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا

ثانيا – سير حسابات التثبيتات المعنوية الأخرى:

1– حساب برامج الإعلام الآلي 204: وهوحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أوإنتاج البرمجيات ومواقع الأنترنت وهناك حالتان عند التسجيل المحاسبي:

1-1 الحالة الأولى – شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة : في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أوموردوالتثبيتات (ح/404) دائنا

2-1 الحالة الثانية – حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة : وتسجل العملية في قيدين كالتالي:

القيد 1 – تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أودائنون... دائنا

القيد 2 – نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا

2- **حساب امتيازات، رخص، علامات تجارية (205):** الامتيازات، الرخص والعلامات التجارية هي عبارة عن مصايف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المترع، إلى المؤلف اوإلى المستفيد من حق إستغلال البراءة، شهادة موديل، حق ملكية أدبية، أوفنية .

ولتسجيل هذه الأصول نجعل الحساب 205 مدينا وأحد الحسابات بنك، موردوالتثبيتات دائنا.

3- **حساب فارق الإقتناء (207):** يعرف فارق الإقتناء على أنه كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرّفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل[512] .

تجدر الإشارة إلى أنه لا يتم تسجيل فارق الاقتناء المتولد داخل المؤسسة بسبب استحالة تحديد تكلفته بدقة، بالمقابل يمكن تسجيل قيمة فارق الاقتناء حالة التجميع و إعادة الهيكلة، ويتم تسجيل فارق الاقتناء بقيمته المتبقية من خلال طرح قيمته الدفترية من خسائر القيم المتراكمة إن كان هناك هذا النوع من الخسائر[513] .

يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء ايجابيا كان أوسلبيا و الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أودائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده؛

فارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميزه عن التثبيتات المعنوية التي هي أصول معرَّفة، وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختبار تناقص للقيمة في فارق اقتناء التي لا يمكن أن تكون موضوع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى.

1-3 ضرورة تقسيم حساب فارق الإقتناء : من الباحثين من يرى بضرورة تقسيم هذا الحساب إلى الحساب 2070– فرق الاقتناء والحساب2071– محل تجاري ، استنادا إلى مايلي[514] :

- ✓ لم يخصص (ن.م.م) حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسات الفردية والعائلية في الجزائر؛

[512] الجريدة الرسمية رقم 19،الملحق رقم 3،ص:84.

[513] زبير عياش،نصر الدين عيساوي،إشكالية **جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع و التطبيق**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:200.

[514] عطية عبد الرحمان،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص:37.

- ✓ عدم وضوح التعريفات التي جاء بها (ن م م) في هذا الصدد، حيث ورد في **المادة 121-2 من (ن.م.م)** من أن المحل التجاري هوتثبيت معنوي، وجاء الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي:" العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين عن الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة "، ونجد في المقابل أن **المادة 78 من القانون التجاري** قد عرفت المحل التجاري كالتالي " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري. ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجاروالمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك"، أما محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري (le fonds commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنها لا تسجل في الحساب2071 بل تسجل بالحسابات الخاصة بها .

ثالثا – الصعوبات المحاسبية في معالجة الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً:نجد من الناحية المحاسبية أن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً تواجه صعوبات في معالجتها، وتتمثل هذه الصعوبات بشروط الإعتراف التي يجب إن تستوفيها النفقة لتكون أصلا وقد أورد المعيار الدولي 33، مجموعة من الشروط للاعتراف بالأصل غير الملموس، ومع ذلك هنالك صعوبات يمكن حصرها في مايلي[515]:

- قابلية الأصل للتحديد بشكل موثوق؛
- قدرة الأصل على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛

أما ما يتصل بشهرة المحل فقد أشار المعيار الدولي رقم 33 إلى عدم الاعتراف بالشهرة المكونة داخلياً بأي حال من الأحوال على أنها أصل للأسباب الآتية[516] :

- لأنها مورد اقتصادي غير قابل للفصل أولا يمكن فصله ؛

[515] عباس حميد يحيى التميمي، شبلي توفيق،**الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها**، مرجع سابق، ص:52.
[516] نفس المرجع .

- لأنها لا تنشأ من الت ا زمات تعاقدية أوحقوق قانونية قابلة للتحديد، وتسيطر عليها الوحدة الاقتصادية ويمكن قياسها بشكل موثوق وبكلفة محددة.

يرجع السبب في إسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من سجلات المؤسسة على غرار (العلامة التجارية، شهرة المحل المنتجة ذاتيا، المعرفة التقنية التي اكتسبتها المؤسسة، المزايا الاحتكارية) إلى تبني مبدأ التكلفة التاريخية والذي يقضي بضرورة حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي كشرط أساسي في إثبات الأحداث المالية [517] ؛

حدد النظام المحاسبي المالي من جانبه تكلفة إنتاج التثبيتات المعنوية داخل المؤسسة*، على أساس مرحلتين هما (البحث* والتطوير)، واعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، حيث أشار (ن م م) خلال المادة 15.121 من الجريدة الرسمية رقم 19، أن كل من نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي ؛ هي **أعباء** تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، بينما تكاليف التطوير(اونفقات التنمية* كما يسميها (ن م م) التي ينجم عنها عملية تنمية وتطوير المؤسسة، ترسمل وتعالج محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية[518]:

- ✓ أنه يمكن تقييم هذه المصاريف
- ✓ أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أوبيعها؛
- ✓ أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .

---

[517] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص: 432

* نلاحظ ان النظام المحاسبي المالي في هذه النقطة جاء متماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS38)

* تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة من طور البحث عن مشروع داخلي، أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها، لأن هذه الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها المؤسسة من خلال هذه المرحلة، ونجد ان المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) لم يعتبر نفقات البحث أصل غير ملموس ولم يقم برسملتها باعتبار أنه في مرحلة البحث لمشروع ما، وبحكم أن المؤسسة الاقتصادية لا تستطيع إظهار الأصل الغير ملموس الذي سيولِّد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، فإنه سيتم اعتبار المبالغ المنفقة عليها مصروفاً نهائيا.

* لقد جاء (ن م م) دقيقا في مصطلحاته و نخص بالذكر هنا مصطلح البحث و التنمية حيث شرح مصطلح التنمية على أنه تطبيق نتائج البحث أو غيرها من ا لمعارف الأخرى على تصميم أو نموذج من أجل إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتوجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة أو مطوّرة بشكل ملحوظ ، قبل بداية إنتاجه التجاري أو استعمالها، بينما شرح مصطلح البحث الذي يقصد به عملية التحري الأصلية أو المبرمجة التي يتم القيام بها من أجل الفهم والإدراك و الحصول على معلومات علمية أو تقنية جديدة.

[518] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،فقرة 14، المادة 121، ص:9.

ملاحظة : إذا تخلف شرط من الشروط السالفة الذكر، تُسجل التكاليف ضمن أعباء الدورة، وبعبارة أخرى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا.

الفرع الثالث :النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أوالمعنوية

تتحمل المؤسسة بعد الحصول على الأصل الثابت بعض المصاريف، والمشكلة هنا تتمثل في كيفية معالجتها، وحل هذه المشكلة يتطلب الحكم الشخصي والتفسير السليم لمضمونها، وبصفة عامة يُسترشد بالغرض من ورائها والقصد منها، فإذا كان الغرض هو زيادة المنافع المستقبلية للأصل فيجب اعتبارها مصروفا رأسماليا، أما إذا كان الغرض منها هو المحافظة على الأصل في حالة تشغيلية جيدة فيجب أن تعامل على انها مصاريف إيرادية، وحتى يمكن اعتبارها مصروفا رأسماليا يجب أن تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للأصل، أو زيادة عدد الوحدات، أو إلى تحسين كفاءة التشغيل أوجودة المتجات[519]، وحسب ما جاءت به المادة **6.121** من (ن م م) فإن، النفقات اللاحقة والمتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات تدرج في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت :

أ- تمكن من إسترجاع مستوى نجاعة الأصل:أي إذا كانت تسمح باسترجاع مستوى النشاط العادي للأصل؛

ب- وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول : أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان، فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل، على سبيل المثال تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة منفعتها أوزيادة قدرتها الإنتاجية.

ج- وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول: أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل، ومنالتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة ا لمنافع المستقبلية هي :

- ✓ تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية،
- ✓ تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان ؛
- ✓ تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا .

[519] حيدة محمد علي بن عطا،**مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة** مرجع سابق،ص:127.

الفرع الرابع :التقييم اللاحق للتثبيتات المادية والمعنوية(إعادة التقييم)

أولا :إختلاف الآراء العالمية حول إعادة تقييم التثبيتات المادية: تعتبر قضية إعادة تقييم الأصول الثابته على غرار الممتلكات والمصانع والمعدات من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي رغم ان معايير المحاسبية الدولية* نصت على وجوب إعادة تقييم الأصول الثابتة باستمرار وبصفة دورية بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة عند تاريخ إعداد القوائم المالية، إلا أن بعض الدول رفضت ممارسة إعادة التقييم، مثل الولايات المتحدة الأمريكية واليابان والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول، بينما سمح معيار المحاسبة المصري رقم (10) الموجودات الثابتة واستهلاكها باعادة تقييم الموجودات الثابتة سواء بالزيادة اوبالنقص كمدخل بديل لاستخدام مدخل التكلفة التاريخية، كما يُسمح باعادة التقييم بالزيادة في دول عديدة مثل بريطانيا واستراليا ونيوزيلندا وبلجيكا ولكنها غير ملزمة[520]، واقترح نظام الامم المتحدة للحسابات القومية في عام 1993 استخدام الاسعار الجارية في السوق لتقييم الموجودات والمطلوبات في تاريخ اعداد القوائم المالية، وذلك للوصول الى تقديرات سليمة، وفي حالة عدم وجود أسواق منتظمة وكُفأة لبعض الموجودات يمكن تقريب أسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية أو تكلفة اعادة الانتاج أو القيمة الحالية الاقتصادية أو القيمة العادلة[521]، وعموما فإن تسجيل الأصول يحتاج لعملية التقييم الأولي ثم التقييم اللاحق، ضمن شروط محددة[522] ، ويعتبر التقييم اللاحق مرحلة بعدية للتقييم الأولي، حيث يعاد تقييم الاستثمارات المادية في آخر الدورة حسب طريقة التكلفة التاريخية* أوحسب طريقة القيمة العادلة*، ويمكن تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي لها سوق فاعل عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيها الخبراء لهذا الأصل انطلاقا من معرفتهم به وبقيمته السوقية،وهو الحال بالنسبة

* المعيار الدولي رقم(16) على وجه التحديد

[520] محمد عبد الحميد طاحون، **إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر**، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس،2001، ص:42 .

[521] صفوان قصي عبد الحليم، الكاظم اسماء، **إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية**،مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 3، العدد 6 ، 2013،ص2.

[522] A.Kaddouri, A.Mimeche, **Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, Op.cit, p :148.

* حسبها التكلفة التاريخية يعاد تقييم الاستثمارات المعنوية بالتكلفة التاريخية ناقص مجموع إهتلاك ونقصان القيمة للسنوات السابقة.

* القيمة العادلة، حسب هذه الطريقة فإن مبلغ الاستثمار يساوي القيمة السوقية لهذا الاستثمار في تاريخ إعادة التقييم الناقص مجموع مبالغ الإهتلاك ومجموع مبالغ نقص القيمة

للأراضي والمباني، أما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة فإن قيمتها تتحدد على أساس تكلفة الإحلال أوعلى أساس مردودية الأصل انطلاقا من معطيات استعماله الحالي[523]؛

ثانيا – التقييم اللاحق للتثبيتات المادية وفق scf: يُسجل الأصل الثابت المادي حسب القواعد المحاسبية بتكلفته كما سبق وأن أشرنا ، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه، وتتطب عملية إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة إعادة تقييم الأجزاء المشكلة له، وتُشكل القيمة المعاد تقديرها قاعدة جديدة للاهتلاك [524]، وتُقيم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أوالقيمة المحددة من طرف الخبراء*، ومن خلال التقييم اللاحق يتم ادراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب ادراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة*، و يُرخص للكيان أن يُدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة* أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها ا لمعاد تقييمه[525]، كما يرخص للكيان استعمال معالجة اخرى بادراج كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره اصلا بمبلغة المعاد تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، بحيث تتم عميات اعادة التقييم بانتظامية كافية[526]، وذلك حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات اختلافا كبيرا عن القيمة التي تكون حُددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الاقفال[527] .

عند استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وهي إعادة التقييم، يمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال الآتي:[528]

---

[523] حاج قويدر قورين،**أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية(IFRS/IAS)**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص: 349.

[524] حاج قويدر قورين، **متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) ضمن النظام المحاسبي الماليالجزائري**، مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل،، العدد 26، نيسان 2012، ص: 111.

* يجدر الإشارة هنا أنه في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيمة الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، وفي غياب مثمنين مؤهلين للقيام بهذه العملية،فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا تواجه صعوبة في تطبيق مبدأ القيمة العادلة بحيث أنها ليست مهيأة تماما لاستخدام هذه الطريقة وما ينجر عنها من تكاليف.

* ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم(36): انخفاض قيمة الأصول، يوصف الأصل بأنه منخفض القيمة عندما يكون مسجل بأكثر من قيمته القابلة للإسترداد، وإذا كان هذا هو الحال، يجب تخفيض المبلغ المسجل إلى مقدار مبلغه القابل للإسترداد، ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة.

* الفئة هي مجموعة أصول ذات طبيعة واستعمال متماثل داخل المؤسسة.

[525] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،الفقرة 20، المادة 121، ص:10.

[526] من فوائد تنفيذ إعادة التقييم بانتظام كافي :هو ضمان أن المبلغ المسجل لا يختلف جوهريا عن ذلك الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير.

[527] لجريدة الرسمية رقم 19،الفقرة 21، المادة 121، امرجع سابق،ص:8.

[528] معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى، **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي**،مداخلة مقدمة ضمن بالمؤتمر الدولي: حول قضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة،جامعة الأردن، 14-15 نيسان، 2009 .

- القيمة السوقية للأراضي والمباني التي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيِّمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.
- القيمة الإستبدالية بعد الإهتلاك: عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادراً ما تباع.

1- مميزات وعيوب اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات[529]: في حالات التضخم الخطيرة، يتم استخدام القيمة التاريخية المتوافقة مع القواعد المحاسبية مما يؤدي الى التعرض الى أسئلة حول خطر الائتمان الكافي للافصاح المالي وتحليل مثل هذه البيانات المالية، فمن وجهة نظر المستثمر تكمن قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات، ومن الواضح ان كل العلاقات المالية متاثرة بمعلومات غير واقعية حيث يعجز المستثمرون على استخدامها،ويمكن لعملية اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ان تعكس نتائج البيانات والمعلومات المالية للمؤسسات بالاضافة الى إمكانية مساعدة المستثمرين باتخاذ القرارات الجيدة ، وننحاول تقيدم مميزات وعيوب إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات في مايلي :

1-1: مميزات اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات : وان اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات تحقق **الميزات** التالية :

- التحقق من الكشوفات المالية للشركات؛
- تمثيل المعلومات ذات العلاقة بصنع قرارت الجيدة للمستثمر؛
- حماية راسمال الشركات؛
- تحقيق الربح التشغيلي اوكفاءة ربح السهم؛
- تحقيق قيمة السهم المحددة؛
- تعديل معدل كفاءة الاستثمار ومعدل كفاءة انشطة الشركة؛
- تحقيق كلفة المنتجات واثبات اندثار الموجودات الثابتة الحقيقي؛
- توفير الايرادات المالية الكافية لاستبدال الموجودات المستهلكة عندما لايكون هناك توزيع في اعادة التقييم ؛
- امكانية استلام القروض مرتفعة من البنوك الاخرى وذلك من خلال تقديم القوائم المالية ؛
- تمثل المعلومات الجيدة في تقييم اداء الادارة والوحدات التجارية .

[529] صفوان قصي عبد الحليم، الكاظم اسماء، **إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية**،مرجع سابق،ص16-17.

1-2: عيوب اعادة التقييم الممتلكات والمصانع والمعدات

- اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات يعمل على زيادة جودة المعلومات، ولكن الجودة والموثوقية على اساس هذه المعلومات تتناقض وتفتقر الى الواقع، مما يؤد الى اهمال الموثوقية المعلومات من اجل اظهار المعلومات الملائمة ؛
- ان اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات تحتاج الى زيادة سعر بيع المنتجات والخدمات لان هذه الزيادة تحدث بتطبيق كلفة الاندثار الملائم، ممايؤد الى انتشار التضخم ؛
- اذا لم تستخدم الوحدة الاقتصادية مقييمين رسميين محترفيين في اعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات واكتفت بالمؤشرات المناسبة اوالقيم الحالية التي تم الحصول عليها، ربما عملية اعادة التقييم في هذه الحالة لاتمثل الواقع؛
- إذا تم إنجازه منهج إعادة التقييم وفقا للمعايير الدولية أوالجمعيات المهنية الأخرى، فانه يؤد الى الابتعاد عن اهداف التقييم .

الفرع الخامس :التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية

يأكد كل من (Chris & Julie) أن غياب السوق مالية منظمة يجعل من الصعب جدا تقييم الأصول المعنوية [530]، ,وتجدر الإشارة هنا إلى أن دور السوق المالي في الجزائر مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي وحداثة هذا السوق[531]، وبصفة عامة فإن مصاريف البحث والتطوير تخضع أولا للمتطلبات العامة للإعتراف التي أشرنا اليها سابقا ومن ثم للإعتبارات الخاصة لكل منها، أي اعتبارات مرحلة البحث واعتبارات مرحلة التطوير[*].

يشير (ن م م) في نص المادة 27.121 أنه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقديره حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن التقييم بالقيمة العادلة لا يُرخص به إلا

[530] Chris Martin & Julie Hartley, **Intangible Assets**, Op.cit,p :1.

[531] محمد قوجيل،بن مالك محمد حسان، **تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسساتالجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر2011،ص 12.

[*] وعلى الرغم من إن المعيار(IAS38) قد عرّف مرحلتي البحث والتطوير الا انه لم يضع حدوداً قاطعة لتحديد معالم كل مرحلة من هاتين المرحلتين، وبذلك يكون قد سمح للوحدات الاقتصادية التي يتعذر عليها التمييز بين المرحلتين لمشروع داخلي بهدف تكوين أصل غير ملموس، بمعاملة الانفاق على ذلك المشروع لكونه يمثل مرحلة البحث فقط.

إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشط *، بمعنى أنه عند القياس اللاحق للاعتراف المبدئي لهذه الأصول غير الملموسة، فان تحديد القيمة العادلة لا يتم إلا بموجب السعر السوقي في سوق نشطة، يمكن من خلاله معرفة القيمة العادلة لهذه العناصر، لكن تبقى صعوبة وجود سوق خاص بالعديد من القيم المعنوية مثل العلامات التجارية أمرا صعب.

الفرع السادس :فرق إعادة التقدير

قد ينتج عن عملية إعادة التقييم، ارتفاع أوانخفاض القيمة المحاسبية للأصل المادي وهذه النتيجة تقيد ضمن رؤوس الأموال الخاصة في حساب "فارق إعادة التقييم"، على النحو التالي :

- اذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادات تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم " [532]؛
- أما إذا ابرزت عملية إعادة التقييم عن وجود خسائر قيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية غلى فارق إعادة تقييم تم إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية)كعبء من الأعباء[533]؛

تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية ، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة[534]، وكل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لوكان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية [535] .

* **السوق النشط** : هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية :

1– العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة 2– من الممكن أن يوجد في أي وقت مشترون قادرون و راغبون 3– الأسعار المتوفرة للجمهور.

[532] ا الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، لفقرة 23، المادة 121،ص:11.

[533] نفس المرجع، الفقرة 24، المادة 121،ص:11.

[534] نفس المرجع، الفقرة 25، المادة 121،ص:11.

[535] نفس المرجع، لفقرة 26، المادة 121، ص:11.

الفرع الثامن :أوجه الاختلاف بين متطلبات قياس التثبيتات العينية وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16

إذا ما قارنَّا بين متطلبات قياس الأصول الثابتة الملموسة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم(16): (العقار، المصانع والتجهيزات)، وبين متطلبات قياس التثبيتات العينية وفقا للنظام المحاسبي المالي نلاحظ أن هناك تشابه بين تلك المتطلبات فيما عدا بعض نقاط الإختلاف نلخصها في ما يلي[536]:

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التثبيتات العينية فيما ماعدا العقارات الخاصة بالتوظيف(العقار الإستثماري) [537] والأصول البيولوجية[538] اللذان خصص لهما قواعد خاصة بهما؛
- بخصوص النفقات اللاحقة لشراء أو إنشاء الأصل هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (16) في كيفية رسملة هذه التكاليف، بحيث يشترط النظام المحاسبي المالي رسملة تلك النفقات إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان، أما المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) فيشترط أن تكون تلك التكاليف إما تكاليف إحلال أوتكاليف فحص رئيسية؛
- كما لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي متطلب خاص برسملة تكاليف الإقتراض المتعلقة بشراء تثبيتات عينية بالآجل، كما يشترط في تأجيل الدفع أن يكون أقل من شروط السوق وهذا المتطلب غير وارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يوضح كيفية معالجة التكاليف المالية الناتجة عن تأجيل الدفع بشروط السوق؛
- وفيما يخص طرق الإهتلاك، فقد ورد في النظام المحاسبي المالي طريقة إهتلاك إضافية عن تلك الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) وهي الطريقة التزايدية كما يشير النظام المحاسبي المالي إلى أنه في حالة ما إذا لم يتم تحديد نمط استهلاك المنافع الإقتصادية تطبق الطريقة الخطية وهذا المتطلب غير وارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)؛
- تعتبر متطلبات القياس الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم(16) أكثر وضوح وشرح مقارنة مع النظام المحاسبي المالي.

---

[536] رميدي عبد الوهاب،،**القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجيستسر في العلوم التجارية، جامعة لمدية، 2010 /2011،ص: 111.

[537] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 16، المادة 121، ص:10.

[538] نفس المرجع، لفقرة 19، المادة 121، ص:10.

الفرع التاسع :أوجه الاختلاف بين متطلبات قياس التثبيتات المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (38)

إذا ما قارنا بين متطلبات قياس الأصول الغير ملموسة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (38) وبين متطلبات قياس التثبيتات المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي نلاحظ وجود تشابه بين تلك المتطلبات ماعدا بعض نقاط الإختلاف نلخصها في ما يلي[539] :

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التثبيتات المعنوية؛
- لم يرد في المعيار المحاسبي الدولي رقم(38) بأن الأصول غير الملموسة هي أصول ثابتة عكس ما ورد في النظام المحاسبي المالي بأنها تثبيتات معنوية؛
- إن قياس الأصول غير الملموسة أو التثبيتات المعنوية يتضمن شروط مفصلة للإعتراف بأي نفقة تنمية(تطوير) كما ورد في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم(38)، إلا أن هذه الشروط الموجودة في النظام المحاسبي المالي تختلف عن تلك الواردة في المعيار المحاسبي الدوليرقم(38) فيما عدا تلك المتعلقة بنية الكيان وامتلاكه القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أواستعمال الأصول المعنوية أوبيعها، وما إذا كانت تلك النفقات مما يمكن تقييمها بصورة صادقة(موثوقة).
- كما يشير النظام المحاسبي المالي إلى أنه في حالة تجاوز المدة النفعية(العمر المفيد) للتثبيت المعنوي 20 عاما، يجب أن تقدم المؤسسة معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية[540]، وهذا لم يرد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38
- تعتبر متطلبات القياس الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم(38) أكثر وضوح وشرح مقارنة مع النظام المحاسبي المالي؛

[539] رميدي عبد الوهاب،**القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**،مرجع سابق،ص: 112.
[540] الالجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، قرة 13، المادة 121، ص:9.

الفرع العاشر :عقارات التوظيف وطريقة تقييمها وفق النظام المحاسبي المالي

أولا تعريف عقارات التوظيف :تعرف عقارات التوظيف على أنها أملاك عقارية مملوكة بغرض تقاضي ايجارات، أوتثمين رأس المال أو الإثنين معا[541]، ويشير معياري المحاسبة الدولية (IAS17) (IAS40) إلى ما يلي: يعتبر المبنى معدًّا للتأجير في حالة امتلاك المبنى لا لغرض الاستغلال، بل من أجل الحصول على أقساط الإيجار وفق عقد إيجار تشغيلي بسيط، أومن أجل تثمين رأس المال أو الاثنين معا [542]، ويعتبر (ن م م) في المادة 16.121 العقار الموظف ملكا عقاريا (أراض ، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو لتثمين رأس المال فهو بذلك غير موجه إلى :

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية ؛
- البيع في إطار النشاط العادي .

ثانيا :تقييم عقارات التوظيف : يشير المعيارIAS40 أنه يمكن للمؤسسة أن تقيِّم عقارات التوظيف التي تحتفظ بها بعد تسجيلها الأولي بالتكلفة بقيمتها العادلة بتاريخ معين وتبعا لتغير أحوال الأسواق من وقت لآخر.

حسب (ن م م) فإنه بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا يمكن القيام بتقييمها على النحو التالي[543] :

- إما حسب الطريقة ا لمستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة التكلفة)
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية)

تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها[544] .

تشير المعايير المحاسبية الدولية أنه في حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم العقارات الموظفة يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمةً المعايير والأسس التالية[545]:

---

[541] Christel decock good,franck dosne,**cmptabilité internationales**: **les IAS/IFRS en pratque**,paris,2005,p :88.

[542] Deloitte ,**Guide de référence sur les IFRS** ,Edition ,2013 pp:11-12

[543] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 17، المادة 121، ص:10.

[544] نفس المرجع، لفقرة 18، المادة 121،ص:10.

[545] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية**،ط 3،دار وائل للنشر، 2014، ص: 609-612.

- عند قياس القيمة العادلة لعقارات الموظفة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود إيجار حالية، والافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية ؛
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال لا تقيَّم المصاعد الموجودة في البناء والتي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة؛
- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية .

الفرع الحادي عشر: الأصول البيولوجية وطريقة تقييمها وفق (ن م م)

أولا- تعريف الأصول البيولوجية (Les actifs biologiques) : تتمثل الأصول البيولوجية في المزروعات ورؤوس الحيوانات أوالثروة المائية، ولكم قبل التطرق إلى كيفية تقييم هذا الأصول، لابد من التعرف على النشاط الزراعي وكذلك أثره على المحاسبة .

ثانيا - النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية[546] :

1- تعريف النشاط الزراعي: رغم تعدد تعاريف الزراعة وتنوعها إلا أن أكثر التعاريف أهمية هو تعريف مظمة الاغذية والزراعة الدولية التي تعرِّف الزراعة على أنها حراثة الأرض وتهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاليل وتربية الحيوانات، كما ترى فيها الطريقة التي يستغل بواسطتها الانسان الطبيعة لتأمين حاجاته الاساسية ؛

عرَّف مجلس معايير المحاسبية الدولية النشاط الزراعي على أنه إدارة المشروع للتحول البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع، إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية، ويشمل التحول البيولوجي عمليات النمو والانحلال والانتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية اوكمية في أصل بيولوجي ويقصد بالمحصول الزراعي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع [547].

[546] منى كامل حمد،**أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي(دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم(41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم(11)**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 36، 2013،ص:10.

[547] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،**أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم(21) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)**،مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية،المجلد،16،العدد2،2014،ص191.

كما يُعرَّف النشاط الزراعي على أنه ادارة عملية التحول الحياتي الحيواني والنباتي للحصول على انتاج لغرض الاستهلاك اوالمتاجرة اوالتصنيع أوالتكاثر، ويمكن حصر أنواع النشاط الزراعي كالاتي :

أ- الحيوانات : ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تمتلكها المؤسسة لغرض الحصول على منتجاتها اولغرض تسمينها واكثارها بقصد المتاجرة بها اواستخدامها في الانتاج .

ب- النباتات : ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والثمار والمشتلات للاستفادة ببيعها أو تصنيعها اواستهلاكها اوانباتها ومن خلال التعاريف اعلاه نجد ان هناك اتفاق على انواع النشاط الزراعي وموجوداته ولا بد من الاشارة الى ان عملية تصنيع المحصول الزراعي بعد الحصاد لاتدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي على الرغم من ان هذا التصنيع قد يبدوامتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي، اذ ان الاحداث التي تقع قد تحمل بعض الشبه بالتحول البيولوجي (كما في تصنيع العنب وتحوله الى نبيذ من قبل تاجر الخمور الذي زرع اشجار العنب) .

2- **انعكاسات النشاط الزراعي على المحاسبة:** نظهر لانعكاسات النشاط الزراعي على المجانب المحاسبي ضمن نقاط متعددة نذكر منها مايلي:

أ- تعدد المنتجات الزراعية : حيث تقوم المؤسسة الزراعية الانتاجية بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد فمثلا انتاج الماشية في المزرعة هو اللحوم والالبان والجلود وقد أدت هذه الظاهرة الى خلق مشكلة التكاليف المشتركة مما يتطلب ايجاد أسس علمية صحيحة لتحديد حصة كل منتوج منها ؛

ب- موسمية الانتاج الزراعي : تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج بما ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية ايضا الى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسوقية؛

ت- صعوبة تقدير الانتاج الزراعي مقدما : إذ يتأثر الانتاج الزراعي كما ونوعا بالعديد من العوامل الخارجية مثل العوامل المناخية والافات الزراعية ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كمية الانتاج الزراعي للاستعانة به في وضع الموازنات التخطيطية ؛

ث- تداخل الانشطة الزراعية بعضها مع البعض الاخر : فمخرجات بعض الانشطة الزراعية يمكن ان تكون مدخلات لانشطة زراعية أخرى مما يتطلب وجود نظام محاسبي كلفوي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المؤسسة؛

ج- التغير في تبويب الاصول الزراعية: اذ تبوب الموجودات الزراعية إلى ثابتة أومتداولة باختلاف الغرض من اقتناؤها فماشية التربية تبوب كأصول ثابتة في قائمة المركز المالي كذلك ماشية العمل والألبان كونها تساهم في العملية الانتاجية أما ماشية التسمين فتبوب كأصول متداولة حيث الهدف منها المتاجرة لتحقيق الارباح وقد يؤخذ قرار بتغيير الغرض الرئيسي من اقتناء الاصل الزراعي مما يستوجب تغير اسلوب عرض تلك الاصول في قائمة المركز المالي؛

ح- اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية : تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي تنعكس على العمل المحاسبي إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الانتاج الزراعي التي قد تكون فصلية أو موسمية حسب نوع النشاط أما الفترة المالية فتكون مرتبطة بتاريخ إعداد الحسابات الختامية في كل قطاعات الدولة .

ثالثا - تقييم الأصل البيولوجي : يشير المعيار الدولي (IAS 41) بأن الأصول البيولوجية (مزروعات، رؤوس حيوانات أوثروة مائيات) تُقاس عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخفض منها تكاليف الخروج أي التكاليف المقدرة عند نقطة البيع*، وإذا تعذر تحديد أحد المكونين السابقين في تحديد القيمة الخاصة بهذا النوع من الأصول، أي اذا لم تتوفر اسعار اوقيم محددة من قبل السوق لهذا الأصل فإنه يتم قياسه بتكلفته مخصوما منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، كما يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الاصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد، [548] وحسب (ن م م)[549] يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة .

رابعا - المكاسب والخسائر: أشار المعيار المحاسبي رقم 41 أن المكسب أو الخسارة الناجمة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصوما منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب ادخالها في صافي

* تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية،تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الاصول الى السوق.

[548] Deloitte ,Guide de référence sur les IFRS ,op.cit,p: 12 .

[549] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 19، المادة 121، ص:10.

الربح اوالخسارة للفترة التي تنشأ فيها، وتماشيا مع هذا المعيار أشار (ن م م) أن الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها ا لمصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها .

الفرع الثاني عشر: اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

أولا :تعريف الإهتلاك L'amortissement

يعرَّف الإهتلاك على أنه النقص التدريجي في المنافع الإقتصادية للأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي بسبب استخدامه في الإنتاج أو التقادم أوظهور اختراعات جديدة تقلل من قدرته الإنتاجية [550] ؛

حسب **المعايير المحاسبية الدولية** فإن الإهتلاك هو استهلاك للمنافع الاقتصادية لأصل عيني أومعنوي ويتم إدراجه في الحسابات كعبء خلال مدة الانتفاع به، وفي نهاية كل دورة تحسب قيمة الإهتلاك وتخفض من قيمة الأصل حسب مخطط الإهتلاك الذي يتطلب معرفة كل من العناصر التالية: القيمة القابلة للإهتلاك، مدة الاستهلاك أوالانتفاع، نمط الإهتلاك.(الفقرات 41-52: معيار المحاسبة الدولي رقم 16)؛

عرَّف **النظام المحاسبي المالي** الإهتلاك : على انه "إستهلاك ا لمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه" ، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة .

كتعريف شامل فالاهتلاك يعتبر وسيلة للمحافظة على رأس المال في وضع سليم ، وخلق فرصة لاستبدال الأصل بأصل جديد

ثانيا – سبب حدوث الإهتلاك: يحدث الإهتلاك المادي للأصل نتيجة استخدامه في الإنتاج ويعتبر عامل الزمن هو المتغير الأساسي في التقادم، بالإضافة إلى ظهور إختراعات جديدة [551] .

[550] عبد الناصر نور،و آخرون،**أصول المحاسبة المالية**،الجزء الثاني،الطبعة الثانية،دار المسيرة،عمان،2005،ص:62.

ثالثا – عناصر الإهتلاك: يتكون الإهتلاك من ثلاثة عناصر هي كالتالي:

1- **القيمة القابلة للإهتلاك (أساس الإهتلاك)** le montant amortissable: نصت المعايير المحاسبية الدولية على أن القيمة القابلة للإهتلاك هي قيمة الحيازة ناقص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع، على أساس ان القيمة المتبقية تمثل قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه، وكذلك أشار النظام المحاسبي المالي إلى أن المبلغ القابل للإهتلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل، إذا كان بإمكان الكيان (المؤسسة) الحصول عليه عند انقضاء مدة منفعته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وعلى هذا فإن التثبيت يُهتلك من خلال القاعدة القابلة للاهتلاك، والتي نحصل عليها من خلال الفرق بين القيمة الدفترية (تكلفة الاقتناء) و القيمة المتبقية في نهاية عمره الافتراضي .

2- **طريقة الإهتلاك :** حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهتلاك تعكس تطور إستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتتمثل في :الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج و الطريقة التزايدية، وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة؛ كما قدم(ن م م)شرح لطرق الإهتلاك على النحو التالي :

- الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على ا لمدة النفعية للأصل ؛
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية ؛
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج ا لمنتظر من الأصل ؛
- الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل .

3- **مدة الإهتلاك :** هي مدة الانتفاع بالأصل؛ أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاذ المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، وفي هذا الصدد تُحدد نوعان من الأصول، النوع الأول يتمثل في **الأصول العينية** وتقسم بدورها إلى: (**أصول غير المركبة**)وهي تلك

[551] عبد السميع الدسوقي،**أساسيات المحاسبة المالية**، الجزء الثاني،دار وائل للنشر،الأردن، 2002،ص:164.

الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية)، و(الأصول المركبة) بالإضافة إلى النوع الثاني والمتمثل في الأصول المعنوية؛

عند تحديد مدة إهتلاك التثبيتات فيجب أخذ في الحسبان الخصائص المتعلقة بكل مؤسسة حيث أن مدة الانتفاع تخضع لحكم إدارة المؤسسة وتجربتها مع استثمارات مماثلة، وكذلك الاستخدام المنتظر من الأصل، وهنا وحسب النظام المحاسبي المالي فإن المدة التي يؤخذها هي المدة الفعلية النفعية للأصل وليس المدة العادية للاستعمال المتعارف عليها؛

يمكن من خلال هذه الجزئية حصر مدة الإهتلاك من خلال التطرق إلى مدة إهتلاك التثبيتات العينية بما فيها المركبة وغير المركبة وأيضا مدة إهتلاك التثبيتات المعنوية .

أ- مدة إهتلاك التثبيتات العينية :

أ-1 مدة إهتلاك التثبيتات غير المركبة: من المنظور لمحاسبي فإن مدة الاستخدام هي المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيت، وبناءا على هذا الإعتبار فإن النظام المحاسبي المالي يعتمد في احتساب مدة إهتلاك الأصل على مدة الانتفاع به، أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالاصل، بمعنى أن المدة التي يؤخذ بها النظام المحاسبي المالي هي المدة الفعلية النفعية للأصل وليس المدة العادية للاستخدام المتعارف عليها .

أ-2 مدة إهتلاك التثبيتات المركبة: تشير المعايير المحاسبية الدولية أنه إذا كان لاستثمار معين مكونات تختلف من حيث مدة الانتفاع بها، فإن ذلك يستوجب المعالجة المحاسبية لكل مكون على حدى بما فيها حساب قسط الإهتلاك السنوي[552]، ولا يختلف الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الذي يسمح للمؤسسات بإمكانية تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد في ظل توفر شروط معينة ، مما يفرض على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية .

[552]Me Dominique Villemot, Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales , revue de Droit fiscal N°50, 2003,P :1581

ب- مدة إهتلاك التثبيتات المعنوية : وفقا للنظام المحاسبي المالي تهتلك التثبيتات المعنوية* على أساس مدة نفعيتها، ويُفترض في هذه المدة النفعية ان لا تتجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة إستثنائية مبررة، ففي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية [553] .

رابعا - مراجعة الإهتلاك: حسب النظام المحاسبي المالي يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك حيث أكدت المادة **8.121** من (ن م م) على وجوب أن **تُدرس دوريا** ، طريقة الاهتلاك المدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ، ففي حالة حدوث تعديل مهم **للوتيرة المنتظرة** من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري ، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية ؛

وإذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة[554] .

خامسا- اهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات: إن تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات (وهي التكاليف التي كان المخطط المحاسبي الوطني يخصص لها مؤونة التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات) يكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لوكانت عملية الصيانة هي أحد مكونات أوعناصر التثبيت المعني، وبالتالي في نهاية السنة يتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حده[555] .

سادسا- اهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع: إن تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (أي إلى تكاليف المباني مثلا) في شكل مؤونة تحديد الاستثمارات ليتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع[556] .

* نلاحظ ان النظام المحاسبي المالي تطرق إلى إمكانية اهتلاك التثبيتات المعنوية دون التفرقة بين تلك القابلة للاهتلاك و تلك غير القابلة للاهتلاك.

[553] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، ص: الفقرة 13، المادة 121، 9.

[554] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 10، المادة 121، ص:9.

[555] عطية عبد الرحمان،**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**،الطبعة الأولى،دون دار نشر،2011،ص:30.

[556] نفس المرجع،ص: 79.

سابعا : القيمة المتبقية وإشكاليات التعامل معها ميدانيا [557] :يقصد بالقيمة المتبقية، المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من الأصل عند انقضاء مدة نفعيته، وبعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة ، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبِّرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

تكمن الإشكالية الأولى في الواقع العملي في تحديد **القيمة المتبقية** (La valeur vénale) في التناقض الحاصل بين نهاية العمر الافتراضي واستمرار العمر الحقيقي، أما الإشكالية الثانية التي تصادف المحترفين فتتمثل في تقييم القيمة المتبقية نهاية كل سنة مع إمكانية تغيير طريقة الاهتلاك ومن ثم أقساط الاهتلاك لاسيما في الاقتصاديات التي تعاني من تيارات تضخمية كبيرة ومستمرة؛

تظهر هناك إشكالية أخرى يعاني منها المحترفون هي حالة وجود قيمة متبقية أوتغيير نمط اهتلاك التثبيت، لاسيما حالة تطبيق طريقة المقاربة بالتجزئة، (L'approche par composant) وقد يلاحظ ذلك من خلال محاولة تطبيق هذا النمط من الاهتلاك على جهاز سكانير(Un scanner) في عيادة طبية خاصة .

ثامنا – سير الحسابات فيما يخص اهتلاك التثبيتات: تُقيد اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 "اهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم الى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي تتضمنها ؛

وفي المقابل، تُسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات، وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أونزع ملكيتها أوزوالها المعوض عنه أوغير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فان حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى الحساب 20 و21 المعني. وتهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها. ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا آانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.

الفرع الثالث عشر – القيمة الضائعة للأصل خسائر القيمة:

يُقدِّر الكيان ويفحص في نهاية كل دورة محاسبية ما إذا كان هناك مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، (حيث يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند بداية الدورة).

[557] زبير عياش،نصر الدين عيساوي،**إشكالية جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع و التطبيق**، مرجع سابق،ص:200-201.

عَرَّفَ مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا الانخفاض في قيمة الأصول بأنه الزيادة في القيمة الدفترية المرحَّلة عن المبلغ القابل للاسترداد[558] ، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (36) المتعلق بانخفاض قيمة الأصول وجوب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من القيمة المسجلة لقيمة الأصل في الدفاتر ؛كما أوجب المعيار الدولي (36)أيضا على الوحدة الاقتصادية أن تقدر القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل من أصول العملية المتوقعة (صافي القيمة البيعية للأصل أوقيمته الاستعماليه أيهما أكبر)، وكذلك الاعتراف بالخسائر الناتجة عن انخفاض القيمة أوبأي زيادات تالية لخسائر سابقة إن وجدت[559]، وتماشيا مع هذا المعيار أشار (ن م م) أنه في حالة تحقق المؤشرات الدالة على انخفاض القيمة للتثبيت ، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل ؛ وتقيَّم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي* والقيمة النفعية* ؛[560] وعندما تفوق القيمة المحاسبية الصافية ، القيمة القابلة للتحصيل فإن الفارق (مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل) يمثل خسارة في القيمة، يتم إثباتها بإدراج عبء في الحسابات[561] ، وتسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من اجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل الى قيمتها القابلة للتحصيل.

أولا- المؤشرات الدالة على نقص قيمة الأصل :يمثل المؤشر الدلالة اوالمعلومة التي توفرها التقارير الإدارية الداخلية والتي يمكن من خلالها الإستدلال على وجود إنخفاظ في قيمة الأصول [562]، وبالتالي يستوجب على المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأن الأصل سيفقد جزء من قيمته جراء وجود تغيرات في معطيات المحيط[563].

---

[558] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة :**شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص:26 .

[559] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية : **أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002،ص:536 .

* ثمن البيع الصافي للأصل هو ا لمبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف ا لمنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج .

* القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المخيَّنة لتقدير سيولة الأموال ا لمستقبلية ا لمنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به

[560] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 6، المادة 112،ص:7.

[561] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 8، المادة 112،ص:7.

[562] بشرى نجم،سلامة إبراهيم،**دور الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملائمة المعلومات المحاسبية مدخل تحليلي**،،مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية المجلد 20،العدد79،2014،ص: 467.

1- **أنواع المؤشرات الدالة على انخفاض قيمة الأصل :**تصنف هذه المؤشرات أو الأدلة إلى نوعين على النحو التالي[564] :

1-1 مؤشرات خارجية :

- حدوث انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر ؛
- تغيرات هامة لها اثر سلبي على المؤسسة حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب في المحيط التقني، الإقتصادي أوالقانوني ومن أمثلة ذلك ظهور إجراءات جديدة تجعل من التقنيات المستخدمة غير فعالة، تغيير في التنظيمات...؛
- معدل الفائدة للسوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

1-2 مؤشرات داخلية :

- التدهور أو الإتلاف المادي غير المتوقع في المخطط الإبتدائي قد بدأ في الظهور؛
- تغيرات هامة في طريقة الإستخدام الحالية أو المستقبلية لها تأثير سلبي على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن الأنشطة ...)؛
- الأداءات أقل من التقديرات، الأداء الفعلي لأصل معين أقل من المنتظر .

إذا تحققت أحد أحد الأدلة يجب على المؤسسة الشروع في اختبار الخسارة في القيم.

2- **مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول:** لقد أخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية في الاعتبار ثلاثة مقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض في البيانات المالية[565]:

أ- **وفق المقياس الدائم** :أي اعتبار خسارة الانخفاض دائمة، ويعتمد هذا المقياس على مخالفة مبدأ التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية والاعتماد على القيمة العادلة للاعتراف بقيمة الانخفاض.

ب- **وفق المقياس الإحتمالي** :يُعمل به حين يعتبر انخفاض قيمة الأصل إحتماليا، أي إذا كان من المحتمل أن الوحدة الاقتصادية لن تسترد المبلغ المسجل بهذا الأصل.

---

[563] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 5، المادة 112، ص:7.

[564] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS،2010/2009**،مرجع سابق،ص:59.

[565] محمد نواف حمدان عابد،**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**،رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة،2006,ص:16-18.

ت- **وفق المقياس الإقتصادي** : يُعتمد عليه في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد أستُخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي (36) مثل معيار المحاسبة الدولي(9) تكاليف البحث والتطوير، ومعيار المحاسبة الدولي (22)، اندماج الأعمال، ومعيار المحاسبة الدولي(16) الممتلكات والمنشآت..

ثانيا – إسترداد خسائر القيمة عن التثبيتات التي سبق الاعتراف بها : يقوم الكيان في نهاية كل دورة محاسبية بتقدير ما إذا كان هناك مؤشر يدل على خسارة القيمة لأصل معين والمسجلة خلال السنوات السابقة لم تعد موجودة أوقد انخفضت، وإذا كان هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل، ويؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية[566] .

1- المؤشرات(الأدلة) التي تؤدي إلى استرداد خسائر القيمة سبق الاعتراف بها

تنقسم هذه المؤشرات إلى نوعين خارجية وداخلية كما يلي[567]:

1-1 المؤشرات الداخلية:

- حدوث تغيرات هامة لصالح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب أوتغير في طريقة استعمال الأصل، وتشمل هذه التغيرات المصروفات الرأسمالية التي تم تكبدها خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيَّم أصلاً أوالتزاماً بإيقاف أوإعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛
- توفُّر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أومجموعة الأصول المنخفضة أفضل مما يتوقع أوسيكون كذلك في القريب العاجل.

2-1 مؤشرات خارجية:

- ارتفاع القيمة السوقية للأصل خلال الفترة؛
- حدوث تغيرات هامة لصالح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أوانه سيحصل في المستقبل القريب تغيرات في البيئة الاقتصادية أوالقانونية أوالسوقية التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية؛

---

[566] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 10، المادة 112،ص:8.

[567] منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين، معايير المحاسبة الدولية 2002، الأردن، 2002،ص :36 /114-116.

- انخفاض في أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الانخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة ويزيد قيمة الأصل أومجموعة الأصول القابلة للاسترداد أوبشكل مادي.

2- مبررات طلب استرداد خسائر القيمة عن التثبيتات التي سبق الاعتراف بها وفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية[568]

- تتفق استردادات انخفاض قيمة الأصول المعترف بها مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية والرأي القائل بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي لم يكن يتوقع تدفقها في السابق من أصل أعيد تقييمه على أنها محتملة؛

- إن استرداد خسارة انخفاض ليس إعادة تقييم، ويتفق مع نظام المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ما دام الاسترداد لا ينجم عنه زيادة في المبلغ المسجل لأصل عن تكلفته الأصلية ناقصاً منها الاستهلاك أوالإطفاء لولم يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض، وتبعاً لذلك يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة علي انه إعادة تقييم؛

- يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد وقياسها بناء على التقديرات، وأي تغير في قياس خسارة الانخفاض يمثل تغيراً في التقدير؛

- توفر استردادات خسائر الانخفاض للمستخدمين دلالة أكثر فائدة لإمكانية المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل أو مجموعة الأصول؛

- يتم بيان نتائج العمليات بشكل أكثر عدلا في الفترة الحالية وفي الفترات المستقبلية لأن الاستهلاك أوالإطفاء لن يظهرا خسارة انخفاض سابقة لم تعد مناسبة، وقد يؤدى منع استردادات خسائر الانخفاض الحاد إلى سوء الاستعمال فمثلاً تسجيل خسارة انخفاض حاد في احد السنين مع قسط الاستهلاك أو الإطفاء مما يؤدى ذلك إلى ظهور أرباح أكثر في السنوات اللاحقة.

3- **سير الحسابات فيما يخص خسائر القيمة عن التثبيتات وفق scf** يتم اعتماد الحساب 29، عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق (باستغلال)، أو الحسابات المالية أوالاستثنائية، المعنية (الحساب 681)

[568] نفس المرجع.

1- **سير الحسابات فيما يخص استرداد خسائر القيمة عن التثبيتات وفق scf:** يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي :

- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد مبلغ خسارة القيمة؛

- الجانب الدائن لحساب 781 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أوملغيا (خسارة القيمة صارت كلها أوجزء منها غير ذات موضوع)؛

يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة. وفي تاريخ بيع التثبيت تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أوناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج .

الفرع الرابع عشر : حذف الأصل الثابت (التنازل)

جاء ضمن الفقرة **15** من معيار المحاسبة الدولي رقم **16**، أنه إذا كان الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، أو أن المؤسسة لم تعد تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية، أوتقرر خروجه من المؤسسة فانه يتم حذفه من الميزانية، تكون نتيجة هذا التنازل بالفرق بين منتوجات خروجه الصافية والقيمة المحاسبية له، وتظهر في جدول حساب النتائج كأعباء أو كمنتوجات، وهوما يتوافق مع (ن م م) حيث اشارت المادة 11.121 أنه :يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من ا لميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه، عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل ، وتُدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج، وتطبَّق القواعد نفسها في إطار تخلي الكيان عن أنشطته[569] .

[569] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 12، المادة 121، ص:9.

المطلب الثالث :القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي (التثبيتات المالية، المخزونات، المؤونات، الإعانات، القروض والخصوم الأخرى)

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول- مفهوم التثبيتات المالية : تتكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات الأربعة الآتية [570] :

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها : المشاركة في الفروع ، الكيانات المشاركة لها ، أو المؤسسات المشتركة .
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مُرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها .
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير : الحسابات الدائنة لدى الزبائن ، وغيرهامن الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا و المقدمة لأطراف أخرى .

الفرع الثاني :أنواع التثبيتات المالية

إنطلاقا مما سبق يمكن أن نحصر التثبيتات المالية ضمن الأنواع التالية:

أولا التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها و القروض والحسابات الدائنة: تعبر التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول إستحقاقها عن الأوراق التي يكون للمستثمر القدرة والنية على الإحتفاظ بها لحين موعد سدادها وقد تكون إما قصيرة الأمد (أصول جارية) أوطويلة الأمد

[570] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 122، ص:11.

(أصول غير جارية) [571]، ، وقد عبر عنها (ن م م) بالسندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل، والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها ، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك، كما أورد (ن م م) في هذا المحور ، القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير، وتتمثل في الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للإستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا وا لمقدمة لأطراف أخرى، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 ،فإن القروض والديون الأخرى تعبر عن أصول مالية غير مشتقه ذات تاريخ سداد محدد أوقابل للتحديد، وغير متداولة في سوق نشطة.

ثانيا – السندات المثبتة والحقوق الملحقة غير الموجهة للبيع في الأجل القريب: تتمثل في السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية ، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها .

ثالثا – الأدوات مالية المتاحة للبيع (الأصول المالية المقتناة بغرض البيع) : هي أوراق مالية للديون المشتراة بنية إدارتها بشكل فعال وبيعها بهدف الربح في المستقبل القريب [572]، أوهي أصول مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق فائض قيمة نتيجة التنازل عنها على المدى الطويل والمتوسط الأجل وهذا إضافة إلى الفوائد أو القسائم المحصلة خلال فترة حيازة هذه الأصول *، في نهاية السنة تقيم التثبيتات المالية الجاهزة للبيع على أساس قيمتها الحقيقية [573]، وتتمثل حسب (ن م م) في سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان ، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات ، أو أن تمارس مراقبتها : ا لمشاركة في الفروع ، الكيانات ا لمشاركة لها ، أو ا لمؤسسات المشتركة.

الفرع الثالث – حسابات التثبيتات المالية: تشمل التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد حسابين هما ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات، وح/27 التثبيات المالية الاخرى وتصنف إلى [574]

[571] Wild, John J.& Larson, Kermit D. & Chiapptta, Barbara, "**Principles of Financial Accounying** ", 18th Ed, McGraw-Hill, 2007 ,p :240.

[572] Dyckman ,Thomas R. & Davis, Charles J. "**Intermediate Accounting** " Mc Graw Hill,USA,2001,p:649 .

* يظهر هنا الفرق بين هذه التثبيتات المالية والقيم المالية للتوظيف والتي تشترى بهدف التنازل عليها في المدى القصير و التي تم اقتنائها لا لغرض الاستثمار بل من أجل المضاربة والاستفادة من فارق الأسعار حين بيعها.

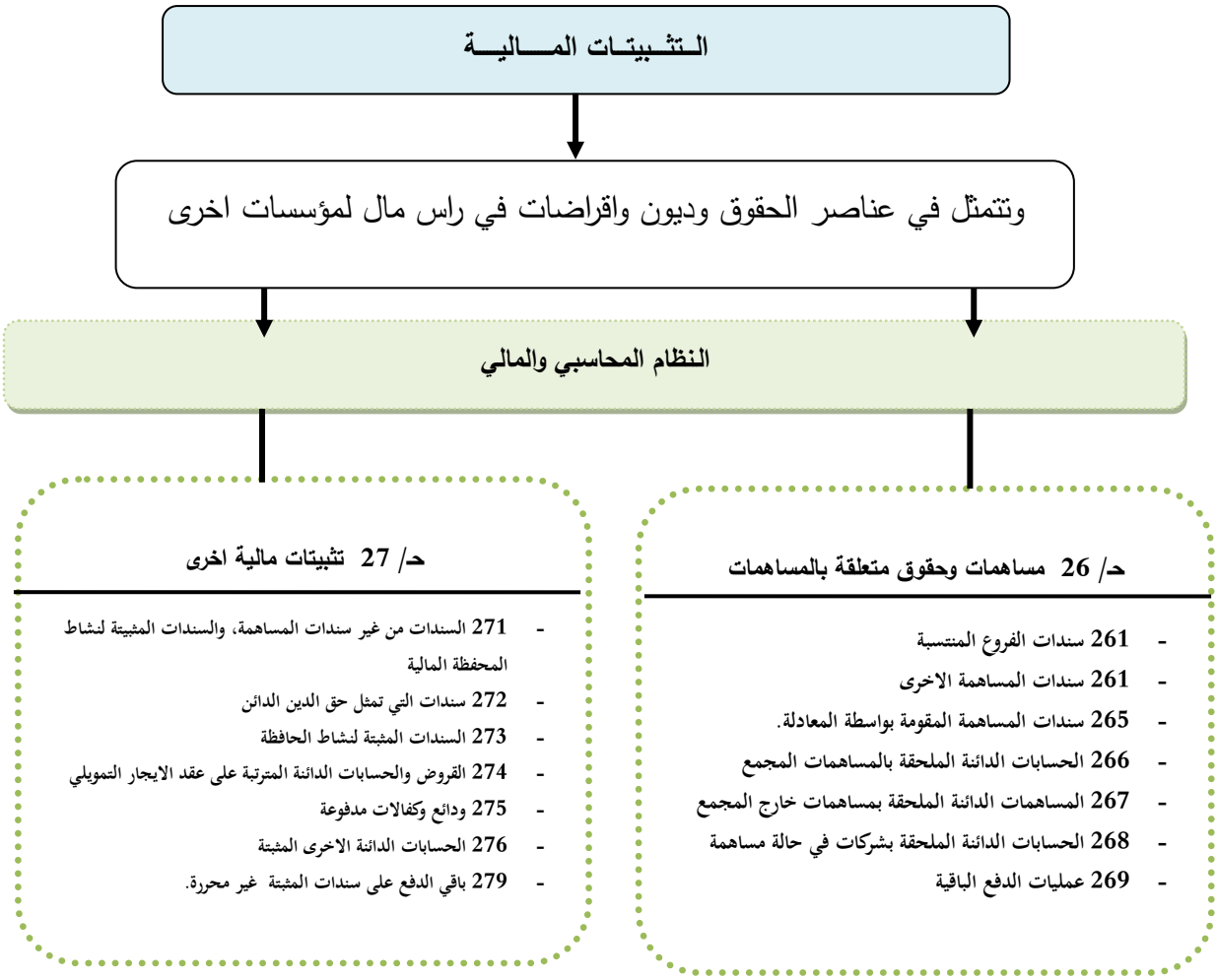
[573] عطية عبد الرحمان،**المحاسبة العامة و فق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص:80

[574] نفس المرجع،ص:41.

أولا – أصول مالية مثبتة : هي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أوإلى تاريخ استحقاقها وتسجل بأحد الحسابين 26 أو 27

ثانيا – أصول مالية جارية : هي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى قصير الأجل أومتى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل هذه الأصول تسجل بالحساب 50 (حـ/ قيم منقولة للتوظيف*)، وسنحاول تمثيل تقسيم التثبتات المالية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): تقسيم التثبيتات المالية :



المصدر :من إعداد الباحث

* يتم تسجيل القيم التوظيف قصيرة الامد ضمن حـ/50x، حيث ان هدف اقتناءها هوتحقيق الربح في الامد القصير

وسنحاول عرض الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية من خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (38): تعريف أهم الحسابات الفرعية للتثبيتات المالية

الحســـــاب	شرح الحســــــاب
261- سندات مساهمة	وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة
262- سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
269- دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى
271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أوسندات التوظيف على المدى الطويل الأجل
272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن	مثل حصص الأموال المشترآة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم،
273- السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة(في هذه السندات)
274 – القروض التي هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية	يلتزم الكيان بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أومعنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد إيجار – تمويل هي بمثابة قروض،

المصدر : عطية عبد الرحمان، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:41

الفرع الرابع – التقييم الأولي والتقييم اللاحق للتثبيتات المالية : هذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقومة بالتكلفة التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لاقتناء الأصل.

يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها الحقيقية بعد إدراجها الأصلي في الحسابات، باستثناء

فئات الأصول الثلاثة الآتية التي يجب إدراجها الأصلي في الحسابات بتكلفتها المهتلكة[575]:

- القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا يحوزها لأغراض معاملات،
- التوظيفات المالية التي الأخرى المحدد أجل استحقاقها والتي ينوي الكيان حيازتها إلى حين استحقاقها، وتمتلك القدرة على ذلك،
- وكل أصل مالي ليس به سعر مسعر في سوق للأصول والذي لا يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة.

أولا- تحديد تكلفة التثبيتات المالية : تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة ، ومصاريف البنك ولكن لاتندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[576].

ثانيا :التقييم اللاحق للتثبيتات المالية

1- التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها : يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان لم تتم حيازتها لأغراض معاملة تجارية بالتكلفة المهتلكة، وتخضع كذلك عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول[577] .

2- فوائض ونواقص القيم الناجمة عن عملية التنازل: تدرج في الحسابات القيم الفائضة أوالناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كمنتوجات أو أعباء عملياتية[578]، وتكون لهذه التثبيتات خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية،

[575] يقصد (ن م م) بالتكلفة ا لمهتلكة من أصول أو خصوم مالية : هي ا لمبلغ الذي يتم على أساسه تقييم الأصول أو الخصوم ا لمالية عند إدراجها الأولي في دفاتر المحاسبة : مع انتقاص تسديدات من ا لمبلغ الرئيسي،و مع زيادة أو انتقاص الاهتلاك المجمّع لكل فارق بين هذا ا لمبلغ الأصلي ومبلغ الاستحقاق، بالإضافة انتقاص محتمل لكل تخفيض بسبب نقص القيمة (فقد القيمة) أو عدم قابلية الاسترداد.

[576] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 122، ص:11.

[577] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 6، المادة 122، ص:12.

[578] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة7، المادة 122، ص:12.

وتسجل خسارة القيمة في نهاية السنة بجعل الحساب 686 حساب مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة –العناصر المالية– مدينا والحساب 296 حساب خسائر القيمة عن المساهمات مثلا دائنا[579] ؛

إذا تم تنازل جزئي لجزء من التوظيف المالي الخاص ، فإن قيمة دخول الكسر المحتفظ به تقدر بتكلفة الشراء المتوسطة المرجحة[580] ؛

وتذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق[581] .

3- السندات المثبتة والحقوق *الملحقة* غير الموجهة للبيع في الأجل القريب: تسجل في الكشوف المالية الفردية المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في المستقبل القريب، تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول[582] .

يقصد **بالتكلفة المهتلكة** : المبلغ الذي قوِّم به الأصل المالي أو الخصوم ا لمالية عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا ا لمبلغ الأصلي و المبلغ عند استحقاقه ، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل [583]

4- الأدوات المالية المتاحة للبيع تتمثل في : المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد وهو التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات ا لمثبتة لنشاط المحفظة ، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص [584]:

[579] عطية عبد الرحمان،المحاسبة العامة و فق النظام المحاسبي المالي،مرجع سابق،ص:80
[580] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 8، المادة 122،ص:12.
[581] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 9، المادة 122،ص:12.
[582] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 3، المادة 122، ص:12.
[583] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 4، المادة 122، ص:12.
[584] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،ص الفقرة 5، المادة 122،:12.

– بالنسبة للسندات التي تم تسعيرها أي المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) : يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية

– بالنسبة للسندات التي لم يتم تسعيرها أي غير المدرجة في السوق المالي : يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل) ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم ا لمقبولة على العموم .

الفرع الخامس :كيفية تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المالية

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن مقاييس القيمة العادلة تزوّدنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، فضلا على أن ملائمة القيمة العادلة للقياس المحاسبي في ظل الظروف الإقتصادية والمالية المتغيرة تكون أكثر اعتمادية ؛

يتم تقدير القيمة العادلة للموجودات المالية المتداولة بسعر الإغلاق في السوق المالي أما الموجودات المالية غير المتداولة أو التي لا يتوفر لها أسعار معلنة فيتم تقدير قيمتها العادلة بمقارنتها مع القيمة السوقية لأداة مالية مشابهة لها أوبطريقة خصم التدفقات النقدية المتوقعة، وفي حال وجود استثمارات يتعذر قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه يتم إظهارها بالتكلفة المهتلكة، ويتم تسجيل التدني في قيمتها في بيان الدخل .

الفرع السادس :أسس تحديد القيمة العادلة للأصول المالية وفق المعايير الدولية

في حالة توفر أسعار معروضة في سوق نشط للأصل المالي يجب اتباع الأسس التالية :

إن أفضل قياس للقيمة العادلة يأتي من سعر معروض بسوق نشط، وتعتبر الأداة المالية مسعرة في سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلن عنها متوفرة بسهولة وبشكل منتظم، عن طريق التبادل أو التجار أو السماسرة أو مجموعة صناعية، او خدمة التسعير وكانت الأسعار معبرة عن معاملات السوق الفعلية والتي تحدث بشكل منتظم على أساس تجاري .

في حالة عدم تحديد سعر آخر معاملة للأداة المالية في السوق على أساس تجاري بحت (كأن تكون آخر معاملة معبرة عن تصفية إلزامية أوبيع جبري بأسعار مخفضة)، يجب على المؤسسة أن تعدل هذا السعر ليعبر عن القيمة العادلة .

يراعي أن يُستخدم لقياس القيمة العادلة سعرين، الأول هوسعر العرض ويستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل المحتفظ به أو الاتزام الذي سيتم إصداره، والثاني هو السعر المطلوب ويستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل الذي سيتم شراءه أو الإلتزام المحتفظ به .

في حالة الإعلان عن معدل ما بدل السعر في سوق نشط، تستخدم المؤسسة هذا المعدل على أنه أحد معطيات أسلوب التقييم لتحديد القيمة العادلة، وإذا لم يتضمن هذا المعدل مخاطر الإئتمان أو العوامل الأخرى التي يتعامل على اساسها المشاركون في السوق تقوم المؤسسة بتعديل المعدل المعدل ليشمل هذه العوامل [585] .

نلاحظ أن هناك طرق متعددة ومحددة من قبل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية، لكن لا يمكن أعتماد هذه الطرق في الجزائر باعتبار اننا لا نملك شروط السوق الكفأة بالنسبة للأوراق المالية ، وتتمثل هذه الشروط في[586] :

- أن لا يكون هناك كلفة معاملات في تداول الاوراق المالية
- أن جميع المعلومات المتوفرة تكون متاحة مجانا لمشتركي السوق جيمعهم
- أن جميع المشتركين في السوق يتفقون على مضامين المعلومات الحالية بالنسبة للسعر الحالي والتوزيعات المستقبلية لكل ورقة مالية
- إمكانية بيع الاسهم بالتجزئة بيسر
- حرية الدول والخروج من السوق، أي عدم وجود قيود تشريعية، سواءا اكانت على الوحدات الإقتصادية المصدر للأسهم أم على المستثمرين
- ان يكون هناك عدد من المستثمرين يتميزون بالعقلانية والرشادة

الفرع السابع :فارق التقييم الخاص بالأصل المالي: يُدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة وا لمبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية :

[585] زيد عائد،ابراهيم السعبري،**القيمة العادلة و تأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**،مجلة دراسات محاسبية و مالية،المجلد8،العدد25،السنة 2013،ص:223.

[586] عامر محمد سلمان،حسين كاظم،**نماذج القياس و الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة بالتطبيق على شركة الألبسة الجاهزة** المساهمة المختلطة،مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، العراق،المجلد 18،العدد،69،الصفحة: 339.

– عندما يكون الأصل ا لمالي مبيعا ، محصلا أومحولا، أو إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة ا لمالية باعتبارها خسارة في القيمة .

وبالتالي ففارق التقييم (الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها) يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا باستخدام الحساب 104 (فارق التقييم)، لإن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات لكن بعد بيع السندات أو إذا تبين أن خسارة انخفاض قيمة هذه السندات هي نهائية عندها يتم تسجيل خسارة القيمة في حساب النتيجة[587].

الفرع الثامن :خروج أداة مالية متاحة للبيع: عند خروج أداة مالية متاحة للبيع ، فإن الفوارق المعاينة قياسا إلى الإدراج المحاسبي الأولي تقيد كنتيجة دون مقاصة بين الأعباء و المنتوجات المتعلقة بأصول مختلفة ، إلا في حالة أدوات مالية خاصة بالتغطية .

الفرع التاسع :ملاحظات هامة بالنسبة للتثبيتات المالية [588] : إضافة إلى ما سبق، يمكن تقديم بعض الملاحظات المتعلقة بالتثبيتات المالية :

- ✓ فارق التقييم بين تكلفة الحيازة والقيمة العادلة الدورية يسجل كأعباء أونواتج مالية ويحمل على الدورة المعنية
- ✓ ما يتم تحصيله على أرباح الأسهم تسجل في ح/ 761 نواتج المساهمات أوح/ 762 عائدات الأصول المالية.
- ✓ نتيجة التنازل (ربح / خسارة) عن التثبيتات المالية تسجل كأعباء أونواتج عملياتية (ح/ 667 أوح/ 767)وتحمل على الدورة المعنية.
- ✓ يجب تبيان الطرق المنتهجة في تقييم التثبيتات المالية دوريا في الملاحق.
- ✓ مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة يمكن أن تضاف إلى سعر الشراء، أوتسجل مستقلة في ح/ 627 الخدمات المصرفية وما شابهها.

[587] عطية عبد الرحمان،**المحاسبة العامة و فق النظام المحاسبي المالي**،مرجع سابق،ص:80

[588] زبير عياش،نصر الدين عيساوي،**إشكالية جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع و التطبيق**، مرجع سابق،ص:204.

الفرع العاشر القيم المنقولة (VMP) وطريقة تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي:

أولا تعريف القيم المنقولة (VMP) : تعتبر القيم المنقولة للتوظيف أصول مالية تم اقتنائها لا لغرض الاستثمار بل من أجل المضاربة والاستفادة من فارق الأسعار حين بيعها.

ثانيا :تقييم القيم المنقولة (VMP) [589]: تُقيَّم الأصول المالية المتعلقة بالتوظيف حين اقتنائها بتكلفة الحيازة، وتراجَع قيمتها كل نهاية سنة لتحديد الفائض أو العجز المسجل بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة باستعمال (حـ/ 665 وحـ/ 765)، أما حين التنازل عليها فتسجل القيمة الحقيقية للربح أوالخسارة بالمقارنة مع قيمة حيازتها أوآخر تقييم في نهاية السنة السابقة ويستعمل (حـ/ 667 وحـ/ 767)؛

وتبقى الصعوبة في تجاوز مدة حيازة القيم المنقولة للتوظيف السنة وتغير نظرة المؤسسة من المضاربة إلى السيطرة، وكيف يتم إعادة النظر في طبيعتها (تبقى قيم منقولة أوتصبح تثبيت مالي)؟، بالإضافة إلى كل هذه الصعوبات التي يعاني منها الأكاديمي والمحترف على السواء في تطبيق المعايير الدولية ولأسباب موضوعية وأخرى ذاتية، هناك إشكالية مسايرة التعديلات والمستجدات التي رافقت تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر بعد سنة 2010 والتي لم تأخذ بعين الاعتبار.

الفرع الحادي عشر :المخزونات

يعتبر المخزون السلعي بأنواعه المختلفة من العناصر التي تحضى باهتمام الكثير من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ، حيث يمثل الإستثمار فيه نسبة كبيرة من مجموع الأصول، نظرا لما يتسم به من تأثير مزدوج عند إعداد القوائم المالية المنشورة فهو من ناحية يؤثر على قياس الدخل لأنه يعتبر أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة، كما يعتبر من ناحية أخرى احد عناصر قائمة المركز المالي والذي يؤثر على قياس السيولة والمقدرة على السداد في الأجل القصير[590] .

أولا : مفهوم التخزين : إن الغرض الأساسي من وظيفة التخزين هو تقديم خدمة حيوية لنشاط التشغيل في المشروعات الصناعية وأجهزة الخدمات، فهي تساعد على تحقيق الكفاءة في إنتاج السلع وتقديم الخدمات، ففي معظم الشركات الصناعية يكون من الصعب على إدارة الإنتاج أن تعمل بكفاءة من دون جهاز متخصص في

[589] نفس المرجع.

[590] جبر إبراهيم الداعور،**العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية" دراسة ميدانية**"،مجلة جامعة الأزهر – غزة، سلسلة العلوم الإنسانية المجلد 10 ،2008 ،ص:280.

تنظيم ورقابة الانسياب المادي للأصناف إلى خطوط الإنتاج، وبحكم حجم الاستثمار في المخزون فإن إدارة المخازن تعتبر مسؤولة على الحفاظ على جزء كبير من الأصول المتداولة في المشروع وحمايته والمتمثل بالمواد الأولية والمواد تحت التشغيل والمواد التامة الصنع والمواد الاحتياطية إذ تمثل نسبة كبيرة جدًا من رأسمال المؤسسة لا يقل عن ثلث رأس المال .

ثانيا – تعريف المخزونات:

تعرف المخزونات بأنها " مجموعة من الممتلكات تكتسبها أوتصنعها المؤسسة وتعِينها للبيع لاستهلاكها أثناء التصنيع أوخلال دورة الاستغلال[591]"

في حين عرفته الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون و الإنتاج apics عام1984 على أنه " إجمالي الأموال المستثمرة في الوحدات من المادة الخام و الأجزاء و السلع الوسيطة ، و كذلك وحدات تحت التنفيذ ، بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع "[592].

يعرف المخزون حسب المخطط المحاسبي الوطني بأنه :"قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو تصنيفها، و تحويلها إلى منتجات تامة "[593]

حسب (ن م م) تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي هي[594]:

- قيد الإنتاج بقصد مماثل
- موادا أولية أولوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أوتقديم الخدمات
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها،

يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أوضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أواستعماله في إطار نشاط الكيان وتجدر الإشارة أن تعريف المخزونات في

591 إبراهيم الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1991 ،ص:63.

592 إسماعيل توفيق، **إدارة الموارد و الإمداد** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ،1999 ،ص: 206.

593 شباكي سعدان،**تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية"، بن عكنون، الجزائر ص: 66.

594 الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 123، ص:12.

النظام المالي المحاسبي هومطابق لتعريف المعيار الدولي رقم 2 والذي عرفها كما يلي: تمثل المخزونات أصولا [595]، حيث تم الإشارة إلى مصطلح المخزون الى مجموع تلك البنود الملموسة التي تشكل الملكية الشخصية التي تحقق ما يأتي [596]:

1-يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع ضمن النشاط العادي للمشروع.

2-اعمال تحت التشغيل لغرض البيع.

3-سيتم استخداميا في انتاج السمع والخدمات التي ستكون متاحة للبيع

ثانيا : التقييم الأولي للمخزون عند الدخول يشمل التقييم الأولي للمخزون كل عناصر التكلفة المكونة له وتشمل **تكلفة** المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى ا لمكان وفي الحالة التي توجد عليها [597]:

1- تكاليف الشراء (امشتريات ، المواد القابلة للاستهلاك ، المصاريف المرتبطة با لمشتريات ...) ؛

2- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدم، والأعباء الأخرى ا لمتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان) ؛

3- المصاريف العامة ، المصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

تحسب هذه التكاليف إما على أساس **التكاليف الحقيقية** ، وإما على أساس **تكاليف محددة مسبقا** (التكاليف ا لموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم ، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أوإنتاج الأصول ا لمذكورة[598]، وفي حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها

[595] بن ربيع حنيفة، **الواضح في الحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، مطبعة دار هومة، الجزائر،2010 ، ص :126 .

[596] ريتشارد شرويدر و آخرون,نظرية المحاسبة,مرجع سابق,ص:314.

[597] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 123، ص:13.

[598] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 3، المادة 123، ص:13.

بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية[599].

ثالثا – التقييم عند تاريخ الجرد أوعند الخروج :

1- **مفهوم عملية جرد للمخزون** :إن عملية جرد المخزون تمثل عملا هاما في نهاية الدورة المحاسبية، ولابد من القيام بتعداد السلع، المواد، المنتجات نصف المصنعة، والمنتجات التامة الموجودة عند الجرد، كذلك جرد المنتجات قيد التصنيع، يتم جرد المخزون مرة واحدة على الأقل خلال السنة المالية، وذلك عند إقفال هذه الأخيرة، والمقصود بجرد المخزون هومعرفة كميتها أي الجرد الكمي من حيث العدد والوزن أو القياس لكل صنف من أصناف المخزون وأيضا معرفة قيمتها أوسعرها في نهاية الفترة المالية وذلك بهدف الوصول إلى مجمل الربح الفعلي وتصوير المركز المالي للمشروع تصويرا سليما؛

2- **تعريف الجرد حسب (ن م م)** : لقد عرف (ن م م) الجرد على أنه مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم الكيان ، عينا ونوعا وقيمة ، عند تاريخ الجرد ، إستنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية ، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا عادة عند قفل السنة المالية [600].

3- **إعادة تقييم المخزونات وفق (ن م م)** : يخضع إعادة تقييم الأصول المتداولة للمعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الأصول المتداولة كالمعيار المحاسبي الدولي الثاني الذي يتناول المخزونات وتعتبر المخزونات من ضمن الأصول المتداولة وتشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين [601] وعملا بمبدأ الحيطة ، فإن المخزونات تقيَّم وفق النظام المحاسبي المالي بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية ، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع لمقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق[602] ويتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أوعند الجرد بطريقتين [603]:

[599] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 4، المادة 123، ص:13.
[600] الجريدة الرسمية رقم 19،الملحق رقم 3،ص:87.
[601] – شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**مرجع سابق، ص:90.
[602] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 5، المادة 123،ص:13.
[603] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق الفقرة 6، المادة 123،،ص:13.

- إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO) يتم وفق هذه الطريقة التدرج في تثمين المدخلات وكمياتها حيث أن الكميات الواردة أولا هي المؤهلة للخروج من قبل غيرها ثم الثانية كذلك ثم الثالثة[604] .

- أووفق **طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة** CUMP : ومن خلال هذه الطريقة يتم تقييم المخرجات وفق العلاقات التالية:**ت وم)= مخزون أول المدة + الإدخالات (بالقيمة) / مخزون أولا مدة + الإدخالات (بالكمية)**، تصلح هذه الطريقة للمحزونات التي تتطلب تخزين طويل وحركة بطيئة لبيعها.

رابعا – خسائر القيمة بالنسبة للمخزونات: تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة ، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

خامسا – أهداف تقييم المخزون السلعي: إن الهدف الأساسي لمحاسبة مخزون آخر المدة هو التحديد الصحيح للدخل من خلال عملية مقابلة إيرادات الفترة بمصاريفها، وإجراء مقابلة بين إيرادات الفترة وبين التكاليف المرتبطة بتلك الإيرادات، وذلك من أجل تحديد نتيجة الأعمال من ربح أوخسارة خلال تلك الفترة، ولقد نبع هذا الاهتمام من أن القواعد المحاسبية تسجل الإيراد في وقت البيع مما يتطلب معه توزيع التكلفة بين فترات بيع المخزون لضمان سلامة ودقة عمليات المقابلة، ولتحقيق هذا الهدف يتم تقييم المخزون السلعي على أساس أسعار الإدخال(الشراء والتكلفة)، والهدف بشكل عام يتمثل في تجزئة المخزون المعد للبيع إلى جزئين : الأول: يمثل تكلفة المخزون المباع والذي سيتم مقابلته مع إيراد المبيعات، أما الثاني :فيمثل تكلفة المخزون، والذي سيرحل للفترة التالية لذلك فإن تكلفة المخزون آخر المدة ستنتقل من الفترة الحالية على اعتباراتها تكلفة آخر المدة إلى الفترة المالية اللاحقة لتمثل تكلفة المخزون أول المدة[605]

سادسا – نقاط الإختلاف في طرق تقييم المخزون بين PCN ,SCF : يستعمل النظام المحاسبي المالي طريقتين في تقييم المخزون عند الجرد اوعند الخروج وهما : متوسط التكلفة المرجح، والوارد أولا والخارج أولا، وهو

[604] أحمد طرطار، **تقنيات المحاسبة العامة**،ديوان المطبوعات الجامعية،1998 ،ص:132-136.
[605] الخداش حسام و آخرون، أصول المحاسبة المالية،مرجع سابق،ص:178.

ما يتفق مع مرجعية المحاسبة الدولية في حين اقترح المخطط المحاسبي الوطني أربعة طرق وهي :[606]طريقة الوسطية مرجحة، طريقة سعر المعياري، طريقة سعر الاستبدال، طريقتي الوارد الأول الصادر أولا والوارد أخيرا الصادر أولا.

يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قلص طرق نفاذ المخزون وذلك محاولة لأحداث التوافق بين المؤسسات وتحقيق إمكانية المقارنة، كما تطرق إلى المخزونات الزراعية حيث تقيَّم بالقيمة العادلة منقوصا منها مصاريف متوقعة في نقطة البيع، [607] وتثبت أي خسارة أو ربح متأتيين ، في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة ا لمالية التي حصل فيها أي منها.

الفرع الثاني عشر :تقييم المؤونات حسب (ن م م)

لقد صنف (ن.م.م) مؤونات الأعباء إلى مؤونات للأعباء خصوم غير جارية، ومؤونات للأعباء خصوما جارية .

أولا – تعريف مؤونات الأعباء حسب (ن م م) : عرفت المادة 125 من قانون (ن.م.م) مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أومبلغها غير مؤكد و تسجل مؤونة الأعباء بالحسابات في الحالات التالية :

- عندما يكون للكيان التزام راهن قانوني (أي بموجب نص قانوني) أوعقد مع الغير أوضمني(أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى ؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج الموارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه وبالتالي فإن هذه الشروط تؤدي إلى استبعاد الخسائر والتكاليف المحتمل وقوعها في المستقبل مثل التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات، لأنها تعتبر خسائر منتظرة في المستقبل ولا تشكل التزامات حالية، حتى من جانبها معايير المحاسبة الدولية تمنع تشكيل مثل هذه المؤونات، على أساس أن المؤسسة تستطيع التخلي عن الالتزام عن طريق التنازل عن السلعة المعنية، كما أن هذه الإصلاحات ليست وليدة التزام سابق[608]، ونشير إلى أن نظام المحاسبي المالي ألغى مؤونات الأعباء الموزعة على عدة سنوات ونص على تحميلها لدورة التي حدثت فيها، ذلك لأن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة،

[606] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، مرجع سابق، ص:160

[607] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 7، المادة 123، ص:13.

[608] شناي عبد الكريم،**تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**،رسالة ماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة،جامعة العقيد الحاج لخضر،باتنه،2008 – 2009 ، ص:87.

كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة، كما نص (ن م م) على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات* (أي للأعباء) .

ثانيا – مراجعة وتعديل المؤونة : ذكر (ن م م) من خلال المادة 125 من القانون الوارد في الجريدة الرسمية رقم 19 إلى أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا، ويبدو ذلك متوافقا مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، "التي توجب تحديث ومراجعة مؤونة الأعباء والخسائر والأخطار، وهذا عند القيام بعملية حساب القيمة الحالية للمؤونات الأعباء والأخطار، هذا يعني أن القيمة القيمة الحالية سوف ترتفع عند كل نهاية دورة محاسبية" [609]، ويتجلى الغرض وراء هذه المراجعة كونها ستساهم في إظهار أفضل تقدير حالي، بالإضافة أن عملية المراجعة ستُمكن المؤسسة من استرجاع المخصص عن طريق تسوية الالتزام في حالة إذا لم يعد هناك من احتمال لخروج موارد متضمنة للمنافع الاقتصادية.

ثالثا – الإختلاف بين (ن م م) والمخطط المحاسبي الوطني في يما يخص المؤونات: يختلف التعريف الحالي للمؤونات عن التعريف السابق المأخوذ به في المخطط المحاسبي الوطني ، اذ يستبعد التعريف الحالي، مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، بحيث يُبقى فقط على المؤونات التي تُشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، مايؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وكذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخزون فهي تُسجَّل عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة انجازها الصافية، على عكس ماكان معتمد عليه سابقا، بحيث تسجل الخسارة في حالة ما اذا كانت قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج[610].

نجد أن المخطط المحاسبي الوطني لم يتطرق بالتفصيل إلى كيفية حساب المؤونات وخاصة الطريقة المعتمدة لحساب القيمة المحتملة للبيع، مؤونة تدني قيمة الأسهم....، لذلك فإن عملية تسجيل المؤونات وبسبب عدم

* حسب الفقرة 37 من(I AS37) فإن أفضل تقييم للنفقات هو المبلغ الواجب على المؤسسة تسديده بشكل معقول من أجل إطفاء التزامها الحالي في تاريخ الإغلاق، أو لتحويله لطرف أخر في ذلك الوقت.

[609] شعيب شنوف دكتوراه،،**الممارسة–المحاسبية–في–الشركات–متعددة–الجنسيات–والتوحيد–المحاسبي–العالمي**،–مرجع سابق،ص:56.

[610] بوعلاق مبارك،نور الدين بعيليش، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:623.

تفصيلها بالقدر الكافي أصبحت تأخذ طابع العشوائية من حالة لأخرى حسب قناعات المحاسب نفسه، مما يترع صبغة الموضوعية عن حسابات المؤسسة .

الفرع الثالث عشر: الإعانات العمومية وتقييمها وفق النظام المحاسبي المالي

أولا – تعريف :الإعانات العمومية : حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المعيار المحاسبة الدولي رقم 20، فقد تم تعريف الإعانات العمومية (الحكومية) على أنها تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض تكاليف تحمَّلها المستفيد أوسيتحملها، مع امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته السابقة أو اللاحقة، وعلى غرار هذا التعريف فقد أشارت المعايير المحاسبية الدولية (SIC10) و(IAS20)و(IAS41) على إعطاء تعريف للإعانة العمومية بأنها :" عبارة عن مساعدات مقترنة بشرط معين تمنحهم جهات عامة مثل الدولة والجماعات المحلية لغرض معين، يتم تسجيل الإعانات في الدفاتر حالة توفر حظوظ كبيرة للحصول عليها[611] " .

عرف النظام المحاسبي المالي الإعانات بشكل يتوافق مع ماجاءت بع المعايير المحاسبية الدولية على أنها عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها ا لمستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط ا لمرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا [612].

ثانيا :تصنيف الإعانات العمومية: تصنف الإعانات عموما إلى ثلاثة أصناف هي إعانات التجهيز، إعانات التوازن وإعانات الاستغلال [613]، وحسب (ن م م) هناك ثلاث أنواع رئيسية من الإعانات العمومية نذكر هي:

1 – إعانات الاستغلال: وهي الإعانة التي تقدمها الدولة أوالجماعات المحلية إلى المؤسسة إذا ما التزمت بتطبيق بعض الشروط المحددة مثل بيع منتجاتها بسعر أقل من تكلفة الإنتاج، فعموما يُمنح هذا النوع من الإعانات لغرض تدعيم حجم عوائد المؤسسات التي تنشط في قطاع مشجع من طرف الدولة مثلا إنتاج الحليب، كما يمكن أن تُمنح لتغطية أعباء تواجهها المؤسسة لغرض المصلحة العامة مثل استيراد الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة، لتقييد مثل هذه الإعانات محاسبيا، يسجل حساب ح /748إعانات الاستغلال الأخرى في الجهة الدائنة وأحد حسابات التحصيل مدينة ؛

[611] عياش،نصر الدين عيساوي،**إشكالية جودة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بين الواقع و التطبيق**،مرجع سابق،ص:202.

[612] الفقرة 1، المادة 124، الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،ص:13.

[613] Georges Langlois & Micheline Friédérich, **Comptabilité financier**, Edition Foucher, Vanves, 2008, p :271.

2- **إعانات التوازن**: هي الإعانات التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة لتغطية خسائر لحقت بها حتى لا تؤدي هذه الخسائر إلى إفلاس المؤسسة المعنية، فهذا النوع من الإعانات يُمنح للمؤسسات التي تنشط في قطاعات إستراتيجية والتي حققت نتائج سلبية في دورة معينة، مثلا إعانات التوازن التي يمكن أن تمنح لشركة الخطوط الجوية الجزائرية

تقيد إعانات التوازن على مرحلتين:

- **مرحلة تسجيل إشعار قبول الطلب** :حيث يجعل حساب ح 441 /مدينا وحساب ح 741 /دائنا
- **مرحلة تحصيل الإعانة** :حيث يجعل أحد حسابات التحصيل مدينا وحساب ح 441 /دائنا.

يعتبر ح 441 /حساب وسيط يفرق بين تاريخ طلب الإعانة وتاريخ الحصول عليها.

نلاحظ أن الحساب 74 يظهر في حساب النتيجة وهو يمثل أحد عناصر إنتاج الدورة إن إعانات التجهيز والاستثمار لا تسجل بالحساب 74 لكن بحساب إعانة التجهيز(ح/13)

3- **إعانات الاستثمار**:هذا النوع من الإعانات يُمنح لغرض مساعدة المؤسسات أو المستثمرين على توسيع النشاط أو تجديد التثبيتات، كما يمكن أن يكون تحفيز للاستثمار في المناطق النائية من خلال إعانات الاستثمار المتمثلة في العقارات الممنوحة للمستثمرين .

تقيد إعانات الاستثمار على مرحلتين:

-**مرحلة تسجيل إشعار قبول الطلب**:حيث يجعل حساب ح 441 /مدينا وحساب ح 131 /دائنا.

-**مرحلة تحصيل الإعانة**:حيث يجعل أحد حسابات التحصيل مدينا وحساب ح 441 /دائنا.

يعتبر ح 441 /حساب وسيط يفرق بين تاريخ طلب الإعانة وتاريخ الحصول عليها.

كل نهاية سنة يسجل قسط اهتلاك لإعانة الاستثمار الممنوحة كما يلي :يسجل **ح 138 /منتوجات أخرى وأعباء مؤجلة** مدينا بقسط اهتلاك الإعانة و**ح 754 /أقساط وإعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية دائنا**.

ثالثا :إدراج الإعانات في الحسابات: حسب ما جاءت به الفقرات 6، 5، 3، 2، 1للمادة 124 من قانون (ن م م) في الجريدة الرسمية رقم 19 فإن عملية إدراج الإعانات تكون على النحو التالي :

– تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك، تكون الكلفة هي الاهتلاك ، وهكذا فإن الإعانات ا لمرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب. وفي عرض ا لميزانية ، تشكل الإعانات ا لمرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.

– تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

–لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيَّمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفَّر ضمان معقول :

- بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات ،
- وبأن الإعانات سيتم استلامها.

–في الحالة الاستثنائية التي يدفع فيها الكيان إلى تسديد إعانة ، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي:

– يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة،

– يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

رابعا – الإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك: يؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك وتنشر على طول المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف ، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف ، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب طريقة خطية.[614]

خامسا – تقييم الإعانات العمومية غير النقدية: حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS20 فإن الإعانات الحكومية تقيَّم بالقيمة العادلة للإعانات الحكومية غير النقدية[615] .

[614] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 6، المادة 124، ص:14.

[615] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد3، 2013 .

سادسا – إختلاف (ن ع م) مع المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص الإعانات العمومية

حسب النظام المحاسبي المالي يتم التسجيل الأولي في النواتج المؤجلة والتي ترحل إلى نواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة المنفعة الأصل، أوتضاف القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن الإيراد المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبئ الإهتلاك، في حين تدرج حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن رأس الأموال) ح /14 وتتناقص تبعا لأقساط الإهتلاك[616] .

الفرع الرابع عشر : . تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها[617].

الفرع الثاني تكاليف القروض وطريقة إدراجها

أولا :أنواع التكاليف التابعة للقروض حسب (ن ع م) :تنشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض ويندرج في تكاليف القرض مايلي [618]:

- الفوائد ا لمترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف املحقة المترتبة عن تنفيذ القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار – التمويلي ؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

ثانيا – ادراج تكاليف القروض : تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة أصل طبقا للنقطة الآتية :

–ا لمعالجة المحاسبية الأخرى ا لمرخص بها[619] :

[616] كتوش عاشور،متطلبات **تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر**، مرجع سابق، ص:298.
[617] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 126، ص:14.
[618] نفس المرجع، الفقرة 2، المادة 126، ص:14.
[619] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، لفقرة 3، المادة 126،ص:14.

تدمج كلف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أوبناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أويباع في كلفة هذا الأصل (الاستثمار العقاري ، المخزون الكرمي).

يوقف إدماج تكاليف الاقتراض في حالة انقطاع نشاط الإنتاج ويتوقف عندما تنتهي عمليات الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أوبيعه.

المبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الإنفاق المتعلق بالأصل ا لمعني.

ثالثا – إختلاف (ن م م) مع المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص تكاليف القروض : نلاحظ أن التكاليف المتعلقة بالقروض في ظل(ن م م)تحمل لدورة المالية إلا إذا كانت موجهة مباشرة لاقتناء أوبناء أوالإنتاج أصل يتطلب أقل من 12 شهر قبل أن يكون جاهزا للبيع أوالاستخدام أما في الحالة العكسية يتم دمجها مع مصاريف، في حين أن مخطط المحاسبي الوطني يحمل مصاريف القرض مهما كانت طبيعتها إلى الدورة التي حدثت فيها.

الفرع الخامس عشر :تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

حسب الفقرة الأولى للمادة رقم 127 من القانون المتضمن (ن م م) في الجريدة الرسمية رقم 19 ، فإنه تؤخذ الأعباء و ا لمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها ، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق، وتدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح ا لمنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل ؛

بالنسبة للفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، فإنه يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات ا لمشتري ، وكمنتجات(منتوجات مالية) في حسابات البائع.

المبحث الثاني نماذج التسجيل والتقييم الخاصة

بما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر كان إستجابة لمسايرة البعد الدولي، وتجسيدا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فمن المنطقي أن تعرف المحاسبة الجزائرية فروقات مهمة بين ماكان مطبق من محاسبة في المخطط المحاسبي الوطني، وبين ما جاء به النظام المحاسبي المالي خاصة على مستوى تسجيل وتقييم بنود القوائم المالية، وقد تلخصت هذه الفروقات في تغييرات مست جوانب محاسبية كانت موجودة من قبل كما أشرنا اليها في المبحث السابق ، وفروقات تمثلت في صياغة نماذج تسجيل وتقييم جديدة لم يعرفها المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي فإن هذه النماذج تعتبر من مستجدات النظام المحاسبي المالي حيث لم يسبق أن عالجها المخطط المحاسبي الوطني، وللوقوف أكثر على أهم هذه النماذج، فسنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول :توحيد الحسابات والضرائب المؤجلة

المطلب الثاني :عقود الإيجارالتمويلي والعمليات بالعملة الأجنبية

المطلب الثالث : العقود طويلة الأجل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين

المطلب الأول : توحيد الحسابات والضرائب المؤجلة وفق (ن م م)

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول :أهمية الحسابات المجمعة ومسار تبنيها في الجزائر

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية، واتساع رقعة اعمالها أدى الى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت المؤسسات الكلاسيكية عن حلها، وهذا ماينطبق على المخطط المحاسبي الوطني الجزائري، الذي تم إعداده في ظل مبادئ الإقتصاد الموجه، لتلبية أهداف الإقتصاد الكلي.

إن ظهور المحاسبة الدولية تحت اشراف هيئات التوحيد الدولي، ساهم في علاج هذه المشكلة، ونظرا لمسايرة الجزائر للبعد المحاسبي الدولي وتبنيها للنظام المحاسبي المالي، اعتمدت مايسمى بالحسابات الموحدة والمتوافقة والتي تراعي خصوصية عمل الشركات متعددت الجنسيات، بهدف عكس أداء هذه الشركات ووضعيتها المالية، وتعتبر هذه النقطة من المحاور المستحدثة في ظل النظام المحاسبي المالي مع العلم ان تأطير هذا الموضوع على مستوى الدولة الجزائرية كان محل نظر ابتداء من التسعينات، عندما أنشأت صناديق الإستثمار، بغية مسايرة التطلعات الاقتصادية المتمثلة في الشراكة الاجنبية، في سنة 1996 صدر الأمر رقم 27/96 حيث تضمن هذا الأخير مفهوم الرقابة وحدد من يُلزم بتقديم الحسابات المدمجة[620]، كما صدر قرار سنة 1999 في الجريدة الرسمية رقم 87 يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة، وتضمن بدوره كل ما يتعلق بأساليب التجميع ومجال تطبيقها، كما تميزت نفس السنة بصدور قرار آخر في الجريدة الرسمية رقم 91، تحدث عن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة[621].

الفرع الثاني :الحسابات الموحدة والمتوافقة بين (SCF) و (IAS/IFRS)

نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يصبو الى تطبيق مع ما جاءت به المعايير (IAS28.IAS27.IAS22)، لكنه لم يعالج حالة الشركات الواقعة تحت الرقابة المشتركة التي جاء بها المعيار IAS31 وتطرق إلى موضوع الحسابات التوفيقية التي لم تذكرها معايير المحاسبة الدولية (**IAS/IFRS**)، وقد التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار السابع والعشرون التزاما تاما من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية

[620] Mabrouk Hocine ,**code de commerce** ,Edition Dahleb , Algérie ,1999,P.342

[621] أوماطة فريال، **تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك** ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001.، ص: 16.

2008 لاسيما فيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أولحساب الغير، وفيما يلي أهم ما جاء القرار 156/08 الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 ،حيث نص (ن م م) على ان :كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانا ، يعدّ وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات[622]، ويكون إعداد ونشر البيانات ا لمدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان ا لمدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته[623] .

يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر ، وإذا حصل على موافقة أصحاب ا لمصالح ذوي الأقلية . والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة ا لمهيمنة تحوز على الأقل على % 90 من حقوق التصويت[624].

أولا :الحسابات الموحدة

1- مفهوم الحسابات الموحدة (الحسابات المدمجة): تعرَّف انها تلك الحسابات التي تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد ومن المفاهيم الجديدة التي نتجت عن عملية توحيد الحسابات[625].

2- المفاهيم المرتبطة بالحسابات الموحدة :

2-1 الرقابة (المراقبة): تعرف المراقبة حسب (ن م م) كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته؛ ويفترض وجود المراقبة في الحالات الآتية[626] :

- الامتلاك ا لمباشر أو غير ا لمباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من % 50 من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو ا لمساهين ؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر ؛

[622] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 132، ص:15.
[623] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 3، المادة 132،ص:16.
[624] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 4، المادة 132،ص:16.
[625] نفس المرجع، الفقرة 1، المادة 132، ص:15.
[626] نفس المرجع، الفقرة 5، المادة 132،ص:16.

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أوبموجب عقد ؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

2-2 فرق التوحيد (فارق الإدماج الأول) : يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين، (تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات) و(الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس المالية لأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج) [627] ؛ويتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين هما:[628]

- فارق تقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات ؛
- فارق الإقتناء أو" Good will " والذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد ، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في باب " فارق الاقتناء".

3- معالجة فارق التقييم وفارق الإقتناء في إطار عملية التوحيد [629]

- تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء ؛
- يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.
- تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أوالقيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس[630].

[627] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 132، ص:13.
[628] نفس المرجع، الفقرة 14، المادة 132،ص:17.
[629] نفس المرجع، لفقرة 15، المادة 132،ص:17.
[630] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 16، المادة 132، ص:17.

– يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي (أو حسن التفاتة سلبية) في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله في الحالات التالية [631]:

– عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات ؛

– عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية ا لمكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى ا لمدة النفعية الباقية لهذه الأصول ؛

– عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ، ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

ثانيا :الحسابات التوفيقية (المركبة) [632]

1- مفهوم الحسابات التوفيقية أوالمركبة : تقوم الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات الواقعة أو غير الواقعة في الاقليم الوطني دون أن تكون بينها روابط قانونية " بالسيطرة" ، بإعداد وتقديم حسابات ، تسمى على سبيل الوجوب" الحسابات التوفيقية أوالمركبة " كما لو تعلق الأمر بكيان واحد[633]، و يخضع إعداد وتقديم الحسابات المركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس ا لمال[634] .

2- مبررات استخدام الحسابات التوفيقية :تعد مقاييس الوحدة و التماسك التي تبرر إعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص[635] :

– كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة ؛

– كيانات تنتمي إلى قطاعات التعاونيات أوالتعاضديات ، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة واستراتيجية مشتركة ؛

[631] نفس المرجع، الفقرة 17، المادة 132، ص:17.

[632] بوضياف صفاء،**مستجدات النظام المحاسبي المالي وأفاق تكييفه في بيئة المحاسبية الجزائرية**،مرجع سابق،ص:11.

[633] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،[633] الفقرة 19، المادة 132،ص:18.

[634] نفس المرجع، الفقرة 20، المادة 132،ص:18.

[635] نفس المرجع، الفقرة 21، المادة 132، ص:18.

- كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط ، وتابعة لنفس السلطة ؛
- كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أوعلاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن ؛
- كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي اتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية، لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

ثالثا – قراءة في مدى مواكبة scf لمستجدات المعايير المحاسبية الدولية في مسألة تجميع الحسابات: التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار السابع والعشرون التزاما تاما من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لاسيما فيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أولحسابالغير، إلا ان المعيار المحاسبي الدولي المعتمد عليه من قبل scf، قد تعرض للتعديل،حيث تم تم إصدار المعيار **IFRS10** ،في **2011/05/12** كذلك عرفت الفترات اللاحقه اصدار كل من IFRS 11 وIFRS 12 وكل من IAS 27 وIAS 28 المعدلين وقد عوضت لجنة تفسيرات المعايير IAS27 الذي يخص القوائم المالية المجمَّعة و SIC 12 الكيانات ذات الغرض الخاص وقد جاء المعيار (IFRS10) بمفهوم جديد للسيطرة والسلطة (محيط التجميع)، الأمر الذي من شأنه خلق إختلافات على مستوى المفاهيم المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي، مما يتوجب علينا إجراء مقارنة بين ماجاء به المعيار IFRS10 وما يعتمده النظام المحاسبي المالي .

رابعا – الإختلافات بين (ن م م) وماجاء به المعيار IFRS10 [636] : بالإعتماد على ماجاء في scf وIFRS10 يمكن القول أن معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 10 قد أدخل تعديلات على موضوع التجميع مبنية على مفهوم جديد للسيطرة يقوم على ثلاثة عناصر أساسية (السلطة، العوائد والتأثير في العوائد)، ويسمح للمجمعات باستخدام تقويم السيطرة (محيط التجميع) للوصول الى الصورة الصادقة لواقعها الاقتصادي

[636] خليل طيار، **محيط التجميع في الجزائر و مدى توافقه مع معيار الابلاغ المالي الدولي 10**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:575-595

أي عرض القوائم المالية المجمعة بما يتلاءم مع حدود تأثيرها، وقد جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي بتعريف جديد للسيطرة يختلف عن مفهومها في النظام المحاسبي المالي حيث اعتمد المعيار على التعريف النوعي أكثر منه على الكمي،فقال:تسيطر المشأة على الأعمال المستثمر فيها عندما وفقط يكون لدى المؤسسة المستثمرة ما يلي :

أ- سلطة على الأعمال المستثمر فيها

ب- لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها

ج- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد المؤسسة المستثمرة

وهي بعيدة عن تعريف المعيار الدولي 27 الذي تبناه النظام المحاسبي المالي :" تعرف الرقابة كما لوكانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته . ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية :

- الامتلاك المباشر أوالغير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر ؛
- السلطة على أكثر من 50 % من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أوالمساهمين .
- سلطة تعيين أوإنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر، سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أوبموجب عقد، سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان .

نلاحظ ان مصطلح السيطرة ضمن المعيار قد شمل نوع آخر من الكيانات التي تدخل محيط التجميع وهي (الكيانات ذات الغر ض الخاص HOC AD) ،وهو الشيء الذي أهمله النظام المحاسبي المالي تماما، كما تم حذف طريقة الإدماج النسبي من المعايير مع إبقائها في النظام المحاسبي المالي وهذا ما يسبب اختلال بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

الفرع الثالث:الضرائب المؤجلة

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة، وهذا يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، الذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة؛ يعتبر موضوع الضرائب المؤجلة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وذلك تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث نلاحظ من خلال هذه النقطه بالذات تبني (ن م م) للمعيار المحاسبي رقم 12 محاسبة ضرائب الدخل الذي يعالج المشكلات المحاسبية الناتجة عن

وجود فروقات بين الأرباح المحاسبية للسنة المالية والتي يتم حسابها حسب المعايير المحاسبية، وبين الربح الخاضع للضريبة الذي يحدد بالرجوع إلى قانون الضريبة المتبع، [637] وسنتطرق في هذا الفرع إلى العناصر التالية:

أولا: مدخل إلى الضريبة المؤجلة

1-مفهوم الضرائب المؤجلة: إن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدى إلى وجود اختلافات دائمة، تنتهي بنهاية السنة المالية ولا تُحدث أثرا مستقبليا على المؤسسة، واختلافات مؤقتة تؤدى إلى وجود ضريبة مؤجلة تؤثر على الفترات المحاسبية المستقبلية بالزيادة أوالنقص(أصل ضريبي أوالتزام ضريبي مؤجل) وبالتالي فإن هذه الضريبة المؤجلة ستأثر على القياس والإفصاح فى القوائم المالية[638].

2- :تعريف الضريبة المؤجلة: عرفها (ن م م) على أنها ضريبة مستحقة الدفع، يمكن ردها في فترة مستقبلية نتيجة معاملات سابقة وقد قسمها النظام المحاسبي المالي إلى مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية[639]، وقد جاء هذا التعريف متوافقا مع مضمون المعيار المحاسبي الدولي الذي ميَّز بين حالتين ضرائب مؤجلة – الخصوم – (مستحقة في فترات مستقبلية)، ضرائب مؤجلة – الأصول- (قابلة للاسترداد في فترات مستقبلية).(الفقرات من 15 إلى 45: معيار المحاسبة الدولي رقم 12)

ثانيا - الفروقات الضريبية Taxable Differences

1- تعريف الفروقات الضريبية : هي الفروق الناتجة عن عدم التساوي بين الربح المحاسبي والدخل الضريبي

2- أنواع الفروقات الضريبية: يمكن تصنيفها الى نوعين[640] :

أ- :فروق دائمة Permanent Differences : أومايطلق عليها اختلافات دائمية وهي فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ولا تنعكس على فترات أخرى، أي أن الفروقات الدائمة وهي بنود

[637] داود سلمان،عبد الخالق ياسين، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية العدد24، المجلد 6 ،2009،ص:129.

[638] طارق عبد العال حماد، **حساب الضريبة المؤجلة فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبى المصرى**،ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات، مؤتمر المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008، ص: 14.

[639] – الفقرة 2، المادة 134، الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق،ص:18.

[640] علاء فريد عبد الأحد،**المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية** ،مجلة دراسات ادارية، كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة البصرة، المجلد 7،العدد 13، 2014،ص:203،204.

الإيرادات والمصروفات التي لا تُؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب الأرباح الخاضعة للضريبة، ومن الأمثلة عليها ما يلي:[641]

- مصروفات الترفيه الخاصة؛

الإيراد المعفى من الضريبة؛

- اندثار الموجودات التي لا تدخل مع رأس المال مثل المباني غير الصناعية؛
- التبرعات السياسية والخيرية.

ب- :فروق مؤقته Temporary Differences : يؤدي الاختلاف بين القانون الضريبي والإطار المحاسبي للمؤسسة لنشوء فروق مؤقتة بحيث تجعل الربح المحاسبي أقل من الربح الضريبي للفترة ؛[642]

وتعرَّف الفروق المؤقته أوما يطلق عليها الإختلافات أو الفروق الزمنية، على أنها فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام في الميزانية العامة وقاعدته الضريبية، أي ما حمل على الربح المحاسبي دفتريا يختلف عما تم قبوله ضريبيا[643]، أي ان الفروقات الوقتية أو المؤقتة وهي بنود الإيرادات والمصروفات التي تدرج في القوائم المالية وحسابات الضريبة في سنوات مختلفة .

ب-1 أنواع الفروق المؤقته : تنقسم الفروق المؤقتة الى الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع واللَّتان تنتجان للاعتراف بالايردات أو المصاريف في حساب أحد الربحين المحاسبي أوالضريبي لفترة من الفترات دون الاعتراف بهما في حساب الاخر، مما يؤدي لنشوء الضرائب المؤجلة، وعلى هذا يمكن تقسيم الفروق الوقتية الى مايلي:

ب-1-1 فروق مؤقتة خاضعة للضريبةTaxable Temporary Differences : هي فروق مؤقتة سوف ينشا عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل اوالإلتزام.

---

641 سلمان،عبد الخالق،**الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مرجع سابق،ص: 130.

642 عمر تركي هزاع العجيلي،**أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية(دراسة اختبارية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار)**،رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط،2013/2012،ص:22.

643 علاء فريد عبد الأحد،**المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحولمن التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية**، مرجع سابق،ص:203.

ب-1-2 فروق قابلة للاقتطاع(الخصم) Detectable Temporary Differences : هي فروق مؤقتة سوف ينشا عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي(الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد اوسداد المبلغ المرحل للأصل أوالإلتزام.

3 – تحديد وقياس الفروق الضريبية المؤقتة: يمكن حساب وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة، وتحديدها من خلال مدخل الميزانية وطريقة الأساس الضريبي، أومن خلال مدخل الدخل وطريقة المصروف والإيراد[644].

4 – أثر الفروقات المؤقته على الميزانية وقائمة الدخل: إن أثير الفروقات المؤقته لا ينصب فقط على قائمة الدخل وإنما يمتد أيضا إلى الميزانية، ومن خصائص تلك الفروق أيضاً أن منها ما يكون قصير الأجل، أى تنعكس آثاره في الفتره التاليه مباشره لسنة حدوثها، والبعض الآخر من هذه الفروق يكون طويل الأجل حيث تنعكس آثارها فى أكثر من الفتره التالية للفترة التى نشأت فيها، مثال ذلك إهتلاك الأصول الثابتة [645].

ثالثا – مكونات الضريبة المؤجلة: تنقسم الضريبة المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول متمثلة في ضريبة قابلة للاسترجاع (ديون الضريبة الجارية) وضرائب مؤجلة خصوم هي ضريبة قابلة للدفع (حقوق الضريبة الجارية) وتنتج بسبب الفرق الزمني بين الإثبات المحاسبي لنشاط الداخلي في المستقبل القريب أوالتعديلات والمعالجات المحاسبية الناتجة عن إطار إعداد القوائم المالية الموحدة.

1.الأصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets: الأصل المؤجل يتمثل في زيادة الضرائب المستحقه عن المده الحالية، والتي يمكن استردادها في الفترات المستقبلية، والتي ترجع للفوارق المؤقته في الإستقطاعات التي توجد نهاية المدة الحالية[646]،ويُعتبر الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل قضية أساسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل، فيما إذا كان على المؤسسة الاعتراف بالأصول الضريبية في قوائمها المالية أم لا، وإذا ما قارنا

[644] لمزيد من التفضيل ارجع :جمال كامل محمد،**الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**،رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة – جامعة القاهرة،2011.

[645] عبد العزيز السيد مصطفى، **المحاسبة عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات(المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. كلية التجارة . جامعة القاهرة** . العدد 51، 1997، ص: 44 .

[646] عامر محمد سلمان،**مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية**،مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية و الإدارية،كلية الإدارة و الإقتصاد،جامعة واسط، العدد16،2014،ص:4.

بين تعريف الاصل الضريبي المؤجل و مفهوم الاصل نجدأن هناك تتطابق ، سواء في معايير المحاسبة الدولية أو النظام المحاسبي المالي، فهو يحقق معايير الاعتراف التي يتضمنها تعريف الأصل وهي [647]:

- "**ينجم عن الأصل منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع**"، نلاحظ أن عند نشوء الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع يكون مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية) أكبر من مصروف الضريبة للفترة الجارية، وفي السنوات اللاحقة يساهم انعكاس هذه الفروقات بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق (الضريبة الجارية)ليصبح أقل من مصروف الضريبة، وهذا يمثل **منفعة اقتصادية محتملة** في نهاية الفترة الجارية.
- "**تسيطر المؤسسة على المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل**"، وتتمثل هذه المنافع بتخفيض مبلغ الضريبة المستحق للسنوات اللاحقة بحيث يكون ذلك من حق المؤسسة وحدها دون غيرها
- "**إمكانية القيام بتقدير موثوق لقيمة الاصل**" ويعتبر من المتطلبات الهامة قدرة المؤسسة على تقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد مستقبلا.

2 :**الإلتزامات الضريبة المؤجلة Deferred Tax Liabilities** :الإلتزام الضريبي المؤجل يعبر عن الزيادات في الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية نتيجة الفروق المؤقته الخاضعة للضريبة والتي توجد في نهاية السنة الحالية، ويفرض مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل، وبالمثل إن معايير الاعتراف بالالتزامات التي تواجه المؤسسة بنهاية فترة إعداد التقارير، سواء المعايير الدولية للتقارير المالية أو النظام المحاسبي المالي، تفرض أيضا ضرورة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل طالما أنه يحقق شروط الاعتراف بالالتزام وهي [648]:

1- أن يكون على المشروع التزام حالي (قانوني أوضمني) نتيجة لحدث سابق.

2- من المحتمل أنه سيتطلب تدفق صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية لتسديد الالتزام

حيث تعبر الالتزامات الضريبية المؤجلة عن تضحيات مستقبلية بالمنافع الاقتصادية المسيطر عليها أوالمملوكة من قبل المؤسسة وإن تسوية الالتزامات الضريبية المؤجلة سيدفع نحو التضحية بهذه المنافع في الفترات المستقبلية

[647] عمر تركي هزاع العجيلي،**أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية(دراسة اختبارية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار)**، مرجع سابق،ص: 27.

[648] المرجع نفسه،ص:22.

3- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام، حيث يعد من العناصر الهامة للاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل قدرة المؤسسة بنهاية الفترة المالية على تحديد مبلغ الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة ومعدل الضريبة القابل للتطبيق في الفترات المستقبلية وبالتالي مبلغ الالتزام الضريبي المؤجل الواجب الاعتراف به.

رابعا :تسجيل الضرائب المؤجلة في القوائم و معالجتها المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

1- تسجيل الضرائب المؤجلة: تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن[649]:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لم نتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع ؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور ؛
- ترتيبات ، وإقصاء ، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

عند إقفال سنة مالية ، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي. وفي مستوى تقديم الحسابات تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية ، ويمييز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

أكدت الفقرة 3 للمادة 134 من قانون (ن م م) على ضرورة تحديد ومراجعة عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين، كما أكدت ذات الفقرة على أن هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة يجب تظهر في الملحق (المنشأ ، المبلغ ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب ، والإدراج في الحسابات).

2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة : تم اعتماد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال الحسابات (693/692)، (134/133) :

-في حالة ضرائب الأصول المؤجلة، يجعل حساب 133 مدينا، مقابل جعل حساب 692 دائنا؛

[649] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 2، المادة 134، ص:18.

-في حالة ضرائب الخصوم المؤجلة، يجعل حساب 134 دائنا، مقابل جعل حساب 693 مدينا.

المطلب الثاني عقود الإيجارالتمويلي و: العمليات بالعملة الأجنبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول عقود الإيجار التمويلي والتسجيل المحاسبي لها وفق (ن م م)

أولا: تعريف عقد الإيجار التمويلي

يعرَّف عقد الإيجار التمويلي على انه عقد بين المؤجر" المالك "والمستأجر" المستعمل "يتضمن إيجار أصول معينة يتم اختيارها من مورِّد أوبائع بمعرفة المستأجر، ويظل المؤجر مالكا للأصول والمستأجر حائزًا ومستعملا لها، مقابل دفع أجرة معينة يتفق عليها خلال مدة الإيجار .ولايعطي عقد الإيجار التمويلي المستأجر الحق، أويلقي على عاتقه التزامًا بتملك الأصول خلال العقد ولا بعد انتهاء العقد[650] ؛

كما جاء تعريف عقد التأجير التمويلي على أنه عملية تمويل أصول رأسمالية ليس بهدف قيام المشتري بتمليك الأصل أوتمليكها للمستأجر وإنما بهدف منح فرصة للعميل لإستخدامها مقابل أداء قيمة إيجارية متفق عليها، وتقوم العملية أساسا بين ثلاثة أوأربعة أطراف[651]'

ويسمى عقد التأجير التمويلي كذلك بالتأجير الرأسمالي، وهوعقد يحول جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، لكون أن المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الإنتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساو تقريبا للقيمة العادلة للأصل ومصروف التمويل المتعلق به، وعند بداية مدة عقد الإيجار، يعترف المستأجرون بعقود الإيجار التمويلية كأصول والتزامات في ميزانيتهم العمومية بمبالغ مساوية للقيمة العادلة للممتلكات المؤجرة أوإذا كانت أقل، بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا[652] .

ومن جهته عرف النظام المحاسبي المالي عرَّف عقد الإيجار على أنه اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة ، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفوعات عديدة، وإيجار التمويل

---

[650] صفاء عمر خالد بلعاوي **النواحي القانونية في عقد التأجير التمويلي وتنظيمه الضريبي**، رسالة ماجستير،جامعة النجاح الوطنية،فلسطين،2005 ،ص:24.

[651] Alsugheyer, Bilal Rabah& others; **Leasing in Development Guidelines for Emerging Economic**, 2ndEdition ,(IFC) International Finance Corporation, World Bank Group, Washington, 2009.

[652] عقل مفلح محمد،،**مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2006،ص:38.

هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى مستأجر ، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها ، ويعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل ، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع ا لمعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد[653]

ثانيا :أمثلة عن عقود الإيجار: هذه بعض الأمثلة التي من المفروض أن تقود إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي[654]:

- ملكية الأصل محولة إلى ا لمستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار،
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه دارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقُّن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار ؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- في بداية عقد الإيجار قيمة ا لمدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولايستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

ثالثا :المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار-تمويل طبقا للنظام المحاسبي المالي[655] : تم اعتماد وتبني معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار التمويلي، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج، كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

[653] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 135، ص:19.
[654] نفس الفقرة.
[655] شعيب شنوف، لعلى رمضاني،**دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في جلب الاستثمارات في البلدان العربية**، مرجع سابق،ص: 454.

1- عند المستأجر

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أوبالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

ويكون **سير الحسابات** على النحو التالي :

يسجل عقد الإيجار –تمويل في الأصول، بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثابتة مدينا حساب فرعي 21 ويقابله في الخصوم حساب الديون الخاص بهذا العقد (حساب 167 في الجانب الدائن).وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السداد، وكذلك حساب المصاريف المالية يجعل مدينا وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة أويسجل مثل عملية شراء على الحساب كما يجب أن تسجل المؤسسة التي استأجرت الأصل الاهتلاك وذلك طبقا للمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، أو المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 اذا كان الأصل محل الايجار التمويلي أصل غير مادي ،ومن خلال حسابات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالاهتلاكات.

2- عند المؤجر: يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار أو(بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أوموزع) تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

–الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.

–تسديد المستحقات الرئيسية؛

ويكون **سير الحسابات** على النحو التالي :

يسجل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار –تمويل في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حساب274 ، ولا يمكن تسجلها ضمن الممتلكات حتى ولوكان المؤجر لديه عقد امتلاك هذا الأصل.وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن 274 حساب قروض وحقوق خاصة بعقد الإيجار–تمويل وحساب 762 إيرادات الأصول المالية . مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.

رابعا :أمثلة عن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي[656]: كما سبق وأن أشرنا فقد تم اعتماد وتبني معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار التمويلي، بحيث أصبحت تُعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج، ولتوضيح ذلك سوف نتناول الأمثلة التالية:

بافتراض قيام شركة للطيران باقتراض مبلغ 5 مليار لمدة 5 سنوات من البنك لشراء طائرة، فالمعالجة المحاسبية تقر حتمية تسجل الطائرة ضمن عناصر الأصول في ميزانية الشركة؛

وفي حالة ما قامت الشركة بشراء الطائرة بنفس المبلغ من الشركة المنتجة لها مباشرة مع تقسيط ثمن الشراء على مدار5 سنوات، هنا أيضا يجب أن تتم رسملة عملية الشراء، وتسجيل الطائرة ضمن عناصر الأصول في ميزانية الشركة؛

لكن إذا قامت الشركة باستئجار الطائرة لمدة 5 سنوات بموجب عقد الإيجار-تمويل، مع سداد أقساط إيجار مساوية لأقساط الشراء، هنا يطرح المشكل حول كيفية التقرير عن تلك الصفقة.لكن طبقا للمعايير المحاسبية الدولية فانه يجب على المستأجر تسجيل الأصل المؤجر -الطائرة في هذا المثال -في الميزانية بالقيمة العادلة للأصل أو سعر الشراء، وعن طريق رسملة القيمة الحالية لأقساط الإيجار المستقبلية، كما أن المؤجر وقد نقل أغلب منافع ومخاطر الملكية للمستأجر فيجب استبعاد الأصل المعني من الميزانية وتعويضه بحساب حقوق عقود الايجار التمويلية من خلال حساب 274 في النظام المحاسبي المالي؛

كما تسجل عقود الإيجار التمويلية محاسبيا في الأصول وفي الديون بمبلغ يتعلق بإحدى القيمتين التاليتين:

-القيمة العادلة للسلعة المستأجرة؛

-القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة

على أساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار.

[656] نفس المرجع،ص: 454.

الفرع الثاني :المخاطر المرتبطة بعقد التأجير التمويلي

هناك عدة معوقات أوتحديات في إطار هذا المصدر التمويلي ويمكن توضيح أهم هذه المخاطر[657] :

- عدم وفاء المنتج أوصانع الأصل الرأسمالي بتسليم الأصل في الوقت المتفق عليه، وبالمواصفات الفنية المتعاقد عليها.
- إفلاس المؤجر أوالممول أوالوسيط المالي وعدم الوفاء بالتزاماته أمام المنتج للأصل الرأسمالي.
- إفلاس المستأجر وعدم الالتزام بالوفاء بالأقساط الإيجارية، أوالتأخير عن المدة المحددة في العقد، فضلا عن عدم الحرص على صيانة الأصل والتأمين عليه، أوعدم إصلاحه، أوبيعه وعدم إرجاعه إلى المؤجر، خاصة في حالة عدم وجود خبرات فنية بكفاءة تشغيلية عالية.
- المخاطر الاقتصادية العامة :التقلب في أسعار الصرف للعملات المتفق التعامل بها، ومخاطر المعاملات الضريبية وتغيرها، وازدواجها، وعدم وجود إعفاءات جمركية أوضريبية مشجعة لتدفق الأصول الرأسمالية، والأزمات المالية.
- عدم تنفيذ أحكام الاتفاق وبنوده، وعدم الالتزام للتحكيم وللمنازعات أوالخلافات، خاصة أمام ضعف الأبعاد التشريعية في البلدان النامية، وضعف الضمانات بجانب ضعف البنى الأساسية الداعمة، والافتقار للمؤسسات التمويلية العامة في هذا المجال.

الفرع الثالث :أثر الإيجار التمويلي على القوائم

يساعد الإيجار التمويلي على إظهار كل من الميزانية وقائمة الدخل أفضل من الحقيقة، من خلال زيادة الربح المحاسبي أو تقليل القيمة الدفترية للأصول أو كليهما (وإن كان ذلك لا يؤثر في قيمة المؤسسة)، ويرجع ذلك إلى أن أقساط الاستئجار تكون أقل من إجمالي مدفوعات الاهتلاك مضافًا إليها الفوائد على القروض، وذلك في حالة الاقتراض ثم شراء الأصل بدلا من استئجاره، وسوف يترتب على ذلك زيادة الدخل المحاسبي، وبالإضافة إلى ذلك فإن معدل العائد على الاستثمار سوف يزيد بمعدل أكبر من الزيادة في صافي الدخل المحاسبي نظرًا لأن القيمة الدفترية للأصول تكون أقل لأن الأصل المستأجر لا يظهر في الميزانية العمومية.

[657] أحمد مصطفى الهندي،**العوامل المؤثرة في حجم الإيجار التمويلي لشركات المقاولات و المؤسساتفي الأردن دراسة إختبارية**،رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط،2013،ص:35

يمكِّن الإيجار التمويلي من احتفاظ المؤسسة بأموالها، واستخدامها في استثمارات بديلة ما دام أنها تحصل على خدمات الأصل الذي يحتاج إليه دون الحاجة إلى شرائه، وتقوم الشركات المتخصصة في تأجير الأصول بإتمام عدد كبير من عمليات الاستئجار ومن ثم فهي تتضمن عادة مجموعة من الإجراءات النمطية والمتكررة مما يقلل من التكاليف الإدارية التي تتحملها الشركة المستأجرة، لهذه الأسباب فإن عملية الاستئجار تمثل للمؤسسات الطالبة لهذه الخدمة مصدرًا للأموال المتوسطة أوطويلة الأجل، كما أن تكلفة هذا النوع من التمويل أقل من التكاليف المرتبطة بمصادر التمويل الأخرى كالأسهم والسندات؛

إن حصول المؤسسة على الأصل الذي تحتاج إليه عن طريق الاستئجار يمكِّنها من تجنب جميع النفقات المرتبطة بعملية تحليل وتقييم فرص الإنفاق الرأسمالي المتاحة، كما يمكِّنها أيضًا من تجنب الإجراءات اللازمة للحصول على الموافقات الضرورية لإتمام عملية شراء الأصل، وبصفة خاصة في المشروعات العامة، حيث يتطلب الأمر الحصول على موافقة بعض الهيئات الحكومية الرقابية قبل القيام بأي إنفاق رأسمالي يتميز بكبر حجم الأموال الموظفة فيه[658].

إن رسملة عقود التاجير التمويلية تضفي على القوائم المالية المصداقية والموضوعية طالما ان هذه الاصول تعتبر ضمن الموجودات التي سوف تؤول ملكيتها في نهاية المدة المسأجر دون وجود خيار عدم تملكها، بالإضافة الى تحمل المستأجر مخاطر ومنافع الملكية[659] .

الفرع الرابع : مقارنة بين pcn, scf فيما يخص عقود الإيجار

في النظام المحاسبي المالي تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر وتكون حسب طبيعتها، أما حسب المخطط المحاسبي الوطني فإنه لا يمكن لسلعة ما أن تظهر في محاسبة التاجر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته، وبالتالي فإن المخطط المحاسبي الوطني لم يتطرق لهذا الحدث الإقتصادي حيث يتعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الشكل القانوني وليس الجوهر الاقتصادي، فلقد تبنى النظام المحاسبي المالي مبدأ جديد يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وقد أثر هذا المبدأ على المعالجة المحاسبية

[658] فواز صالوم حموي،**مشكلات الاستئجار التمويلي Leasing وأثرها في عملية اتخاذ القرار التمويلي الأمثل في تنفيذ الاستثمارات**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد، 21 العدد 1،2005 ، ص:228 .

[659] أحمد توفيق بارود،**معوقات تطبيق نظام التأجير التمويلي كأداة لتمويل المشروعات الإقتصادية –دراسة تطبيقية على المؤسسات المالية غير المصرفية العاملة في فلسطين**–،رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، 2011 ص:38.

ظهرت المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية، ويندرج اعتماد مفهوم الايجار التمويلي ضمن تبني تبني المعيار المحاسبي السابع عشر، الذي يعالج محاسبة عقود الإيجار التمويلي.

الفرع الخامس : العمليات بالعملة الأجنبية

نص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الأصول التي تم اقتناءها بالعملة الأجنبية بالعملة الوطنية حسب سعر الصرف الحالي أما الديون المقدمة بالعملة الأجنبية يجب تحويلها بالعملة الوطنية بسعر الصرف التاريخي، ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن التغير في سعر الصرف في الأعباء المالية في حالة الخسارة وفي النواتج المالية في حالة الربح.

المطلب الثالث : العقود طويلة الأجل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تعتبر العقود طويلة الأجل من أهم المفاهيم الجديدة التي جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري مقارنة بالمخطط السابق، وزاد من أهمية هذا المفهوم تزايد الحاجة إلى تطبيقاته بفعل المشاريع العمومية الضخمة والتي تُؤطرها بالضرورة عقود انجاز متعددة السنوات، وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول :تعريف عقود الطويلة الأجل

يعدُّ قطاع الإنشاءات في أي دولة في العالم على رأس قائمة القطاعات الاقتصادية التي تتطلب سرعة وعناية خاصة في معالجة القضايا التي تواجهها، نظرا لما يُقدِّمه هذا القطاع من إسهامات كبيرة في مجال تنوع مصادر الدخل القومي وفي مجال الاستثمار والتوظيف العقود بالنسبة للعقود طويلة الأجل[660].

يعرِّف النظام المحاسبي المالي عقود طويلة الأجل على النحو التالي : يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز ، سلعة ، خدمة ، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي[661] :

*عقود بناء ؛

*عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

*عقود تقديم خدمات .

[660] محمد بن حمد المغيولي، **معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك سعودللعلوم الإدارية،العدد17، 2005،ص:28.

[661] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق، الفقرة 1، المادة 133، ص:18.

الفرع الثاني :الأعباء والمنتجات في إطار العقود طويلة الأجل

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 خلال الفقرات من 22 إلى 36: على أن تدرج الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية بحيث يمكن تحديد النتيجة بالتتابع مقارنة بمراحل إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم)، يحبذ النظام المحاسبي المالي طريقة التقدم كما نص عليها المعيار الدولي رقم 17 كما يمكن اللجوء إلى طريقة الثانية في حالة عدم التقدير بصورة وفية للنواتج، حيث أشار (ن م م) إلى إدارج الأعباء و المنتوجات في الحسابات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع ويقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب(طريقة التقدم)[662]، كما سمح (ن م م) على سبيل التبسيط ، ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء ا لمثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)[663].

الفرع الثالث: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي إلى الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين، وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم 25 : منافع الموظفين. فحسب المادة – 1.136 من الجريدة الرسمية رقم 74 تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أوغير نشاط في الحسابات كأعباء ، عندما يؤدي ا لمستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع ، أوعندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة .

يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ إلتزامات الكيان في مجال المعاش ، وتكميلات التقاعد ، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد ، أو منافع الممنوحة لأفراد ا لمستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة ، وتحدد هذه الأرصدة على أساس إلى القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان حيال المستخدمين لديها باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة[664] .

[662] الجريدة الرسمية رقم 19،مرجع سابق الفقرة 2، المادة 133، ص:18.
[663] نفس المرجع، الفقرة 3، المادة 133، ص:18.
[664] نفس المرجع، الفقرة 2، المادة 136، ص:20.

المبحث الثالث :أهم إختلافات النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني

يمكن أن نصنف الإختلافات إلى قسمين قسم خاص بالقواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية وقسم خاص بنماذج التقييم الخاصة التي أتى النظام المحاسبي المالي ؛

وسنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية :

المطلب الأول :الإختلافات التي مست القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية

المطلب الثاني :نماذج التقييم الخاصة التي أتى النظام المحاسبي الوطني

المطلب الأول :الإختلافات التي مست القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية

سنتطرق خلال هذا المطلب إلى مايلي :

الفرع الأول :شروط إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات

يختلف النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني في ما يتعلق بهذه الجزئية في أنه حدد شرطين واجبا التحقق حتى بصبح بالإمكان التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتائج،الشرط الأول أن توقع منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة، و الثاني أن تكون للعنصر تكلفة أوقيمة يمكن تحديدها بصورة وفية، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أوغير مباشرة إلى تدفقات نقدية أوما يعادلها لصالح المؤسسة، وهنا نشير إلى أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن المؤسسة تمارس عليها رقابة وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا ما يعكس النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية لجوهر العملية بمعزل عن شكلها القانوني؛

كما يضع النظام المحاسبي شروط معينة لإدراج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع في الحسابات .

الفرع الثاني:مبادئ تجميع الأصول العينية أوالفصل فيما بينها حسب (ن م م)

لقد جاء (**ن م م**) بمبادئ مهمة وجديدة مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني في ما يتعلق بتجميع الاصول العينية فيما بينها على النحوالتالي :

أولا – العناصر ذات القيمة الضعيفة: يمكن أن تُعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي يتم استخدامها فيها ، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات، وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي قد ترك الخيار للمؤسسة في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات ويتم إهتلاكها وفق مخطط الإهتلاك أواعتبارها عبء ويتم خصمه فورا بمجرد تحمله.

ثانيا – قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات: تدرج قطع الغيار في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى و كان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة

ثالثا – الأصول المادية القابلة للتفكيك : تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الإنتفاع بها مختلفة ، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، مع تحديد إهتلاك كل منها على حدا[665]؛، أي أن النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، باعتبار كل عنصر منها كأصل منفرد بعينه، يسجل محاسبيا على حدى وله مدة استعمال مختلفة، ويتميز الأصل القابل للتفكيك بوجود العنصر الرئيسي اوالهيكل وواحد وأكثر من العناصر الأخرى المكونة له، ويتم تسجيل المكونات في الحسابات الفرعية الخاصة بالتجهيز المعني بالتكلفة الإبتدائية، كما أن تفكيك التجهيز الى مكونات متميزة لا يغيِّر من التكلفة الكلية للتجهيز؛ وكمثال على ذلك باخرة نقل المسافرين والتي يمكن أن تسجل من خلال عناصرها وهي هيكل الباخرة والمحركات والتجهيزات الكهربائية الأخرى وهي عناصر تختلف في فترات استخدامها، ومنه فان معدلات اهتلاكها سوف تختلف لذا فإن كل عنصر يسجل على حدا.

رابعا :الأصول ا لمرتبطة بالبيئة وبالأمن

في صناعات معينة يكون من المحتمل ان يتسبب نشاط المؤسسة في تلويث الأرض أو الهواء أو الماء أي تلويث البيئة، كما هوالحال في صناعات الأسمدة والحديد والصلب، والإسمنة وتقوم المؤسسة في هذه الحالة، باقتناء أصول للمحافظة على البيئة أو لتحقيق عنصر الأمان الصناعي[666]، وحسب النظام المحاسبي المالي تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها .

[665] Note méthodologique du CNC, portant première application du SCF, relative aux immobilisations corporelles, du 20/03/2011.

[666] عبد الوهاب نصر علي،**مبادئ المحاسبة الماليةوفقا للمعايير المحاسبية الدولية**،الدار الجامعية الاسكندرية،2004،ص:233.

الفرع الثالث :تقييم التثبيتات

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن المبدأ الأساسي الذي تقيَّم به العناصر كقاعدة عامة هومبدأ التكلفة التاريخية، ويختلف النظام المحاسبي المالي هن المخطط المحاسبي الوطني أنه سمح في حالة توفر شروط معينة بامكانية استعمال طرق أخرى على غرار التكلفة التاريخية وهي:**القيمة العادلة، قيمة الإنجاز؛القيمة النفعية** .

الفرع الرابع :العناصر المكونة لتكلفة الأصل

بالنسبة للعناصر المكونة لتكلفة الأصل فإن المخطط المحاسبي الوطني لم يقدم تعريفا مفصلا ودقيقا يشرح فيه العناصر المكونه لتكلفة الأصل، وكذلك الأعباء التي يمكن إدراجها ضمن الأصل والتكاليف التي تعتبر أعباء السنة المالية

الفرع الخامس :الإهتلاك

يختلف النظام المحاسبي المالي عن المخطط المحاسبي الوطني في مسألة الإهتلاك في نقاط معينة بدأً بطريقة الإهتلاك، حيث أن طرق الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتم اعتماد :الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج، والطريقة المتزايدة وبالتالي تم إظافة طريقة وحدات الإنتاج التي كانت غير موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، كما نلاحظ إختلاف آخر يخص مدة الإهتلاك حيث تعبر هذه الأخيرة في النظام المحاسبي المالي عن مدة الانتفاع بالأصل، أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاذ المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد علىالمدة النفعية وليس المدة العادية للاستعمال المتعارف عليها التي تبدأ بتاريخ الحيازة وليس الإنتفاع، وهنا تبرز النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية الدولية التي تعتمد في جوهرها على مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني، ايضا هناك نقطلا مهمة تتعلق بالمراجعة الدورية للإهتلاك الشيء الذي لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني، فقد حث النظام المحاسبي المالي على أن **تُدرس دوريا** طريقة الاهتلاك والمدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم **للوتيرة**

المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدَّل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، وإذا تبيَّن أن مثل هذا التغيير أمر ضروري ، فإنه يُدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية، أيضا يُلاحظ اختلاف آخر يخص الإهتلاك والمتمثل في القيمة المتبقية المحتملة التي يأخذ بها النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني بالإضافة إلى نقطة أخرى مهمة تتمثل في إعادة النظر الدورية في مدة وطريقة الإهتلاك التي يحض عليها النظام المحاسبي المالي.

الفرع السادس :تدني قيمة الأصول

بالنسبة لتدني قيمة الأصول فنلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد جاء بمفاهيم جديدة تتعلق بالقيمة النفعية واستحداث القيمة عن طريق معدلات الإستحداث، ووحدة إنتاج السيولة UGT وكذلك إعادة حساب جدول الإهتلاك، وهو ما لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني .

الفرع السابع :إعادة تقييم التثبيتات

نلاحظ سماح النظام المحاسبي المالي بعملية إعادة تقييم التثبيتات، هذه العملية التي كانت تخضع في المخطط المحاسبي الوطني لتشريعات محكمة، فحسب النظام المحاسبي المالي تقيَّم التثبيتات العينية لاحقا باستعمال الخيار التفضيلي للتقييم، المتمثل في الكلفة التاريخية بعد طرح الاهتلاك المتراكم والخسارة في القيمة، مع أنه يسمح للكيان بإعادة التقييم مستعملا القيمة العادلة لتقييم التثبيتات العينية لاحقا وفق المعالجة الأخرى المرخص بها لتقييم التثبيتات، كما تتطلب عملية إعادة تقييم التثبيتات العينية إعادة النظر في مدتها النفعية التي على مداها يتم إهتلاكها، ممَّا يستدعي إعداد جدول إهتلاك جديد لكل تثبيت عيني محلّ إعادة تقويم.

الفرع الثامن :عقارات التوظيف

يعتبر هذا النوع من العقارات من مستجدات النظام المحاسبي حيث لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني باعتبار انه لم يقدم أي معالجة اوتقييم لهذه العقارات.

الفرع التاسع :الأصل البيولوجي

نلاحظ أن الأصل البيولوجي غير مفصل في المخطط المحاسبي الوطني كما لا يحضى بمعالجة خاصة، باعتبار انه يندرج ضمن الإستثمارات العادية .

الفرع العاشر :التثبيتات المعنوية

وفق المخطط المحاسبي الوطني تدرج القيم المعنوية في حساب حقوق الملكية الصناعية والتجارية وشهرة المحل وكذلك نفقات البحث والتطوير والتنمية تدرج ضمن المصاريف الإعدادية والتي تطفأ لمدة 5 سنوات على الأكثر، بينما في (ن م م) تعتبر نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات أما نفقات التطوير فترسمل ضمن شروط معينة .

حدد النظام المحاسبي المالي تكلفة إنتاج التثبيتات المعنوية داخل المؤسسة، على أساس مرحلتين هما (البحث والتطوير)، واعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، حيث أشار (ن م م) خلال الفقر الخامسة من المادة 121 الواردة في الجريدة الرسمية رقم 19، أن كل من نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي ؛ هي **أعباء** تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، بينما تكاليف التطوير(اونفقات التنمية* كما يسميها (ن م م) التي ينجم عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة، ترسمل وتعالج محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية:

- ✓ أنه يمكن تقييم هذه المصاريف
- ✓ أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أوبيعها
- ✓ أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة

* لقد جاء (ن م م) دقيقا في مصطلحاته و نخص بالذكر هنا مصطلح البحث و التنمية حيث شرح مصطلح التنمية :هو تطبيق نتائج البحث أو غيرها من ا لمعارف الأخرى على تصميم أو نموذج من أجل إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتوجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة أو مطوّرة بشكل ملحوظ ، قبل بداية إنتاجه التجاري أو استعمالها. بينما شرح مصطلح البحث الذي يقصد به عملية التحري الأصلية أو ا لمبرمجة التي يتم القيام بها من أجل الفهم والإدراك و الحصول على معلومات علمية أو تقنية جديدة

الفرع الحادي عشر :المخزونات

يستعمل النظام المحاسبي المالي في تقييم المخزون عند الجرد أو عند الخروج طريقتين وهما : متوسط التكلفة المرجح، و الوارد أولا والخارج أولا، و هو ما يتفق مع مرجعية المحاسبة الدولية في حين يستعمل المخطط المحاسبي الوطني أربعة طرق وهي :طريقة الوسطية مرجحة، طريقة سعر المعياري، طريقة سعر الاستبدال، طريقتي الوارد الأول الصادر أولا، و الوارد أخيرا الصادر أولا؛

يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قلَّص من طرقت قييم المخزون عند الجرد أو عند الخروج وذلك محاولة لأحداث التوافق بين المؤسسات وتحقيق إمكانية المقارنة، كما تطرق إلى مخزونات الزراعية حيث تقييم بالقيمة العادلة منقوصا منها مصاريف متوقعة في نقطة البيع، وتثبت أي خسارة أو ربح متأتيين ، في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة ا لمالية التي حصل فيها أي منها.

الفرع الثاني عشر :الأصول المالية الغير الجارية

تقيَّم الأصول المالية الغير الجارية في المخطط المحاسبي الوطني بالتكلفة التاريخية والإهتلاكات الاستثنائية لتدني قيمة الأصول المالية أما في النظام المحاسبي المالي فتقيَّم بتكلفتها عند دخولها ضمن أصول المؤسسة كما سبق وأن أشرنا إليه وتقيَّم في آخر الدورة بتكلفتها المهتلكة، وتخضع لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة.

الفرع الثالث عشر :الإعانات

حسب النظام المحاسبي المالي يتم التسجيل الأولي لها النواتج المؤجلة والتي ترحل إلى نواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة المنفعة الأصل، أوتضاف القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن الإيراد المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبئ الإهتلاك، في حين تدرج حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن رأس الأموال) حـ /14 وتتناقص تبعا لأقساط الإهتلاك .

الفرع الرابع عشر: المؤونات

يختلف التعريف الحالي للمؤونات عن التعريف السابق المأخوذ به في المخطط المحاسبي الوطني ، اذ يستبعد التعريف الحالي، مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، و يُبقِي فقط على المؤونات التي تُشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، مما يؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وكذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخزون فهي تُسجَّل عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها الصافية، على عكس ماكان معتمد عليه سابقا، أين كانت المؤونة تُسجل في حالة ما اذا كانت قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أوالإنتاج[667].

الفرع الخامس عشر :تكاليف القروض

نلاحظ أن التكاليف المتعلقة بالقروض في ظل(ن م م)تحمل لدورة المالية إلا إذا كانت موجهة مباشرة لاقتناء أوبناء أوالإنتاج أصل يتطلب أقل من 12 شهر قبل أن يكون جاهزا للبيع أوالاستخدام أما في الحالة العكسية يتم دمجها مع مصاريف، في حين أن مخطط المحاسبي الوطني يحمل مصاريف القرض مهما كانت طبيعتها إلى الدورة التي حدثت فيها.

الفرع السادس عشر :عناصر حساب النتائج

بالنسبة لعناصر حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني فيتم إدراج منتجات الأنشطة العادية وفق تحويل قانوني أي تحويل ملكية، بينما وفق (ن م م) يكون التحويل على أساس تحويل المخاطر للمشتري، كذلك وضح النظام المحاسبي المالي كيفية معالجة المنتجات الأخرى كالفوائد وايجارات وأتاوى وحصص الأرباح، الأمر الذي كان غامضا ومن غير شرح في المخطط المحاسبي الوطني .

[667] بوعلاق مبارك،نور الدين بعيليش، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014،ص:623.

وكملخص لما سبق، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛

وعليه فإن الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي، أصبحت ترتكز على الجوهر الاقتصادي أكثر منه على المظهر القانوني، حيث تميز جانب الأصول منها بعدة تغيرات نذكر منها: تقييم بعض التثبيتات على أساس سعر السوق بدلاً من التكلفة التاريخية، واعتماد اهتلاك مكونات أصل ثابت كما لوكانت عناصر منفصلة وحسب مدد مختلفة، واعتماد خسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات لتغيير مخطط الاهتلاك كلما اضطرت الضرورة ذلك، ومراعاة التمييز الدقيق بين نفقات البحث وتلك الخاصة بالتطوير، وكذا تحديد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي توفرت فيها شروط التثبيت.

تظهر أهم انعكاسات تبني مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني فيما يلي:

- إضافة الخسائر في القيمة للإهتلاكات،
- إدخال مفهوم مؤشر فقدان القيمة،
- ظهور القرض الايجاري المالي في الميزانية،
- مفهوم الوحدة المنشئة للخزينة (UGT) تسمح بحل مشاكل مرتبطة بفقدان القيمة وفارق التقييم (Good-will)،
- الاهتلاك ينطلق من تاريخ استغلال الأصل وليس من تاريخ الفوترة،
- استحسان حساب الاهتلاك استنادا إلى عدد الوحدات المنتجة،
- تقييم المخزونات يكون بالقيمة العادية أوبالقيمة العادلة وليس بالتكلفة التاريخية، وهكذا لم يعد بإمكان انخفاض مستوى النشاط الاختفاء ضمن قيم المخزونات.

المطلب الثاني :نماذج التقييم الخاصة التي أتى النظام المحاسبي الوطني

لاحظنا من خلال ما سبق ، توفر النظام المحاسبي المالي على نماذج تسجيل وتقييم جديدة، لم يعرفها المخطط المحاسبي الوطني، وبالتالي فإن هذه النماذج تُعتبر من مستجدات (ن م م) حيث لم يسبق أن عالجها المخطط المحاسبي الوطني، ومن أهمها العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير والتي تندرج ضمنها امتيازات المرفق العمومي، والعمليات المنجزة لحساب الغير، أيضا الإدماج وتجميع الكيانات والتي يندرج ضمنها فارق الإدماج الأول الحسابات المركبة، كما اهتم بكل من :العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار التمويلي، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، العمليات امنجزة بالعملات الأجنبية، تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان، الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة أي استخدام المحاسبة المبسطة .

خلاصة

نلاحظ من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، أن النظام المحاسبي المالي أدخل تغيرات جوهرية على عملية التقييم ،و تضمن إضافات جديدة على مستوى عملية تقييم بنود القوائم المالية بدءًا من توجهه نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة وصولاً إلى نماذج التقييم الخاصة التي استحدثها، وذلك حتى يتسنى للمارسة المحاسبية في الجزائر محاكاة نقاط مهمة تدور على مستوى المحاسبية العالمية. وبهذه المستجدات المهمة وغيرها، نجد أن هناك تغيير إيجابي مس عملية القياس المحاسبي، وهذا ما سينعكس على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة للمستثمر، وسيعمل على تحقيق تقارب حقيقي نحو المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن عدم وجود سوق مالي نشط قد يثبط من عملية الإنتفاع الجيد من هذه المستجدات االمستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

شهدت المحاسبة في العالم تطورا كبير وقد تجسد في أقوى صوره من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على توحيد الممارسة المحاسبية عبر العالم ، وتواكبا مع هذا التطور عملت الجزائر على تطوير محاسبتها من خلال جملة من الإصلاحات توّجت بالإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الذي أصبح حيز التنفيذ ابتداءا من جانفي 2010، ما يحسب على هذا الإنتقال أنه أحدث تغيرات جوهرية على القوائم المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي،

وانطلاقا من أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لمختلف المستعملين، وضرورة إظهار التقارير المالية (بمافيها القوائم المالية) للمعلومات الضرورية، التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار، كان من أهم ما يطالب به النظام المحاسبي المالي الجديد، هوتحقيقه لمعلومة محاسبية ذات جودة عالية أوعلى الأقل التحسين في نوعية المعلومات المحاسبية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي، ولهذا ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموضوعية من خلال الأدوات المستخدمة.

وسنتطرق خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **مقدمة تمهيدية :جودة المعلومة المحاسبية**
- **المبحث الأول : الإطار العام للدراسة الميدانية**
- **المبحث الثاني: الإطار العام للإستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة**
- **المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة**

مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات، الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويساعد تحديد هذه الخصائص في بتقييم المعلومات المحاسبية التي يخرجها النظام المحاسبي، وقد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص جودة المعلومة المحاسبية، ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها، هي ما قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي حيث أصدر البيان رقم 2 لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، متمثلا في وثيقة مفاهيمية تحدد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية،هذه الأخيرة تعتبر ذات فائد كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلةوتتمثل هذه الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في مايلي:

أولا – القابلية للفهم Understandability : يقصد بها قابلية المعلومات للفهم من قبل المستخدمين والمعدِّين، وويفترض من المعلومة في هذا الإطار أن تقدم مستوى معقول من المعرفة لدى المستخدمين، ويجب عدم ابتعاد المعلومات عن المسائل الهامة حتى لوكانت معقدة نسبيا[668].

ثانيا :الملائمة Relevance: إن الملائمة في المعلومات المحاسبية ميزة هامة سواء كانت هذه المعلومات للاستخدام الداخلي للمؤسسة أم للاستخدام الخارجي، ولكنها أكثر أهمية بالنسبة للاستخدام الداخلي بذاتها[669]، كما بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأن المعلومات المحاسبية الملائمة يجب أن تكون مؤثرة في اتخاذ القرار فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار فإنها تكون غير ملائمة لهذا القرار[670]، ولكي تتحق خاصية الملائمة يجب أن تتوافر الصفات النوعية الفرعية التالية[671] :

أ- **التوقيت المناسب**(timelines) أي توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذا المعلومات

ب- **القدرة على التنبؤ**(prediction value) أي قدرة المعلومة على إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية

---

[668] الحيالي صدام، **دور الشفافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية**،مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية،العدد 10،2008،ص:129.

[669] الراوي حكمت، **نظم المعلومات المحاسبية**،دار الثقافة للنشر و التوزيع،القاهرة،مصر،2008،ص:110.

[670] كيسو دونالد و ويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، الرياض،1999 ،ص:69.

[671] البدوي محمد،المحاسبة عن تأثيرات البيئة و المسؤولية الإجتماعية،دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية،مصر،2000 ،ص:202.

ت- التغذية العكسية (القدرة على إعادة التقييم) (feedback) أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة

ثالثا :الموثوقية Reliability : يقصد بهذه الخاصية حجم الثقة التي توفرها المعلومات المالية للمستخدم بشكل يجعله يعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة بإطمئنان وأريحية ولكي تتحقق خاصية الموثوقية يجب أن تتوافر الصفات النوعية الفرعية التالية: [672]

أ -**التمثيل الصادق** faithful representation :أي يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في الشركة أومن المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.

ب - **الجوهر فوق الشكل** Substance over form :أي أن تكون المعلومة قد عرضت وتم المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.

ج -**الحياد** neutrality :ونعني به عد التحيز ، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أوجهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى.

د -**الحيطة والحذر(التحفظ)** Prudence :تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم تضخيم الأصول الإيرادات أوالدخل أوتخفيض للإلتزامات والمصروفات.

ه -**الإكتمال** Completeness: أي يجب أن تكون المعلومة كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أومضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملاءمتها.

رابعا : قابلية المقارنة comparabilité : أن تعد البيانات المحاسبية بإستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى[673]، ولكي تتحقق هذه الخاصية في المعلومات لابد من توفر عنصرين أساسيين هما :

[672] كريمة علي كاظم الجوهر،**العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة(دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90،2011،ص:114-115.

أ – عنصر التوحيد :ويقضي بتوحيد الأساليب والطرق المتبعة في إعدادها وذلك سواء في مجالات القياس أو مجالات الإفصاح.

ب – عنصر الاتساق :عنصر الاتساق مكمل لعنصر التوحيد، ويقضي ضرورة توفر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالية وذلك في مجالات القياس والإفصاح لكي تكون المعلومات المالية المنشورة قابلة للمقارنة.

خامسا : الأهمية النسبية Materiality: لقد اعتبر (FASB) الأهمية النسبية كخاصية عامة شاملة وهي تتشابه مع مفهوم الملائمة كما سبق توضيحها، فلقد استخدمت الأهمية النسبية أيضاً لتقرير ما يجب الإفصاح عنه للأغراض العامة غير المحددة فالمعلومات تعتبر مادية إذا كان الإفصاح عنها ضروري وهذا يعني بأن المعرفة بهذه المعلومات قد تكون هامة لمستخدمي التقارير المالية.

سادسا : نفعية المعلومة المحاسبية: أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات ولا يوجد معيار ثابت لاختبار(التكلفة–المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

وسنحاول أن نلخص كل هذا هذه الخصائص في الجدول الموالي:

شكل رقم (15)يبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

مستخدموالمعلومات المحاسبية	متخذوالقرارات
لمحدد العام	المنفعة > التكلفة
الخاصية الخاصة بالمستخدمين	القابلية للفهم
الخصائص الأساسية	الملاءمة، الموثوقية
عناصر الخصائص الأساسية	الملاءمة :القيمة التنبؤية – القيمة الاسترجاعية – التوقيت المناسب الموثوقية :القابلية للتحقق– الصدق في العرض – الحيادية
الخصائص الثانوية	القابلية على المقارنة – والثبات
حدود التمييز	نفعية المعلومة المحاسبية

Source :Evans, Thomas G., **Accounting theory**, Thomson, South western U.S.A 2003 P. 150.

المبحث الأول : الإطار العام للدراسة الميدانية

المطلب الأول :مصادر البيانات المعتمدة في الدراسة وفرضياتها الأساسية

الفرع الأول : مصادر البيانات المعتمدة في الدراسة

قمنا بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات وهما كالتالي:

أولا :البيانات الأولية

وتتم من خلال مراجعة الكتب والدوريات واستخدام الانترنت والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم فى إثراء هذه الدراسة.

ثانيا :البيانات الثانوية: تم إعداد استبانه الدراسة توزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصائيSPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

الفرع الثاني :فرضيات الدراسة

قمنا بصياغة جملة من الفرضيات، سيتم اختبارها بناءً على إجابات أفراد العينة، للوقوف على مدى تطابق فرضيات دراستنا مع توجهات وآراء أفراد العينة، وعليه كانت الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى

H0 : لم تعرف القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا

H1 : عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا

الفرضية الثانية

H0 : لم يُحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية

H1 : أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية

الفرضية الثالثة

H0 : لم تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جود المعلومة المحاسبية.

H1 : ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جود المعلومة المحاسبية.

المطلب الثاني :أدوات الدراسة الميدانية

نظرا لما تحضى به الدراسة الميدانية من أهمية في جعل الباحث يصل إلى الحقيقة العلمية ، فقد تطرقنا من خلال هذا المطلب إعطاء صورة متكاملة عن أهم الوسائل التي قمنا باستخدامها في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، فضلا عن الأساليب الإحصائية المتبعة لمعالجة أداة الدراسة (استمارة الاستبيان)، وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لآراء المشاركين؛

وللوصول إلى النتائج المراد تحقيقها استخدمنا الأدوات التالية:

-الوثائق والمعلومات.

-المقابلات الشخصية.

-جمع الملاحظات.

-الاستبانة.

لقد تم استخدام هذه هذه الأدوات بشكل متكامل، وقد تم التركيز على الاستبيان تكملة لأ دوات العمل الميداني الأخرى التي تعتبر أكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية.

الفرع الأول :جمع الوثائق والمعلومات

تعتبر هذه الخطوة من الخطوات الأساسية للقيام بأي دراسة، لهطا نجدها تمشي بالتوازي مع البحث أي تزامنا معه بغرض الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة والتي تتصل بحقل المحاسبة بالضبط بالعناصر التي تخدم بحثنا ومن ضمن هذه الوثائق مايلي:

1- النصوص والتشريعات المتضمنة (قوانين، مراسيم، قرارات وتعليمات منهجية) ؛

2- بحوث علمية، أطروحات رسائل ماجيستير، ومقالات قام بها باحثون ومختصون وهيئات ومؤسسات مهنية وطنية ودولية تنشط في هذا المجال...؛

3- مواقع الإنترنت ذات الصلة والمتخصصة في المحاسبة وبالاخص المهتمة بالمحاسبة الجزائرية .

الفرع الثاني :المقابلات

تشكل المقابلات المقابلات في الدراسة الميدانية حجر الزاوية نظرا لكونها مصدر هام للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلاتالرسمية وغير الرسمية تمحور الحوار فيها حول التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي على القوائم المالية من حيث العرض والتقييم وأثر هذا التغير على جودة

المعلومة المحاسبية المقدمة ، وقد حاولنا استقراء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي حيث يتمثلون عموما في:

- الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- موظفين وإطارات في المالية، المحاسبة والمراجعة في مؤسسات اقتصادية.
- الأساتذة المهتمين بالمحاسبة (جامعيين وأستاذة المعاهد والثانويات).

الفرع الثالث :جمع الملاحظات

من خلال الزيارات الميدانية التي قمنا بها استطعنا تسجيل بعض الملاحظات التي تعتبر مهمة أبرزها ما يلي:

- عدم الإدراك الكبير للمشاركين والإطارات المالية بالمصطلحات الجوهرية التي جاء بها النظام المحاسبي مثل الإطار التصوري ومبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على المظهر القانوني، أيضا عدم فهمهم لمزايا بعض القوائم المالية خاصة المستحدثة مثل قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة ....؛
- تجنب إطلاعنا على بعض الوثائق والمعلومات التي بحوزة المؤسسة، إذ تبقى في كثير من الأحيان حكرا على أطراف معينة أوبتوصيات من جهات مختلفة، وإن أمكن ذلك فإنها تكون غير منظمة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها
- الغياب المستمر والمتكرر للمسؤولين (على الأقل أثناء معظم الزيارات التي قادتنا إليهم) باعتبارهم المؤهلين والمخولين للإجابة على أسئلتنا وانشغالاتنا، بالإضافة إلى اللامبالات التي لحظنها في إثراء الموضوع
- السرية في منح الإجابة خاصة بالنسبة للعاملين في القطاع الحكومي
- كما أن التزامات أغلب الأطراف داخل وخارج إطار الوظيفة يجعل من وقت المقابلة في وقت قصير.
- ومن بين الملاحظات أيضا التي يمكن تسجيلها خلال سعينا للقيام بتربص أولقاءات مع بعض المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية، هوتهرب بعضهم عن إجراءال مقابلة، والعمل على التماطل والتسويف .

الفرع الرابع :الإستبيان

تكملة للأدوات المستعملة قمنا بالإعتماد على أداة الاستبانة باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما لها من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة المشاركة في الاستبيان، وذلك من خلال تحليل النتائج الإحصائة وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، والوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها.

المطلب الثالث مجتمع الدراسة

سنحاول تسليط الضوء على بعض العناصر المتعلقة بمجتمع الدراسة وبالعينة موضوع الدراسة من خلال التطرق إلى إطار المجتمع والعينة المقصودة بالاستبيان.

الفرع الأول :مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من كل الأكاديميين والمهنيين العاملية في حقل المحاسبة بالجزائر، ويضم مجتمع الدراسة عدد 350 فردا ، ويمكننا حصر الفئات المستهدفة ضمن مجتمع الدراسة في مايلي:

أولا: فئة الأكاديميين أصحاب الصلة بحقل المحاسبة :تم القبول ضمن مجتمع الدراسة كل الأفراد الأكادميين أصحاب الصلة بحقل المحاسبة والمنتمون إلى المعاهد والثانوية والجامعات.

ثانيا : فئة المهنيين أصحاب الصلة بحقل المحاسبة :تم القبول ضمن مجتمع الدراسة كل الأفراد المهنيين أصحاب الصلة بحقل المحاسبة على غرار الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والإطارات المحاسبية والمالية داخل المؤسسات الإقتصادية .

الفرع الثاني :عينة الدراسة

بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم تحديدها بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة، وشملت فئات متنوعة من مجتمع الدراسة السابق الذكر، حاولنا من خلالها إشراك جميع العناصر المعنية بالميدان المحاسبي في الجزائر، حيث تضمنت الأساتذة في الثانويات والمعاهد الجامعات وخبراء محاسبة وموظفي حسابات وإطارات في مؤسسات اقتصادية عمومية وخاصة...، ولقد قمنا بإعداد ونسخ أكثر من 400 استمارة استبيان، وتم توزيعها على أفراد المجتمع المحدد سابقا،إلا أننا استرجعنا فقط 220 استمارة استبيان أما باقي الاستمارات فلم نتمكن من استرجاعها نظرا لإحجام الكثيرين من المهنيين وامتناعهم عن ملأ الاستمارة وعدم اهتمامهم بالموضوع، بحجة عدم وجود الوقت أو بحجة عدم فهم بعض المصطلحات المحاسبية، ولقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر أوعن طريق مساعدة من زملاء، وبعد تجميع أكبر قدر ممكن من الاستمارات الموزعة قمنا بعملية الفرز وتنظيم الاستمارات المستلمة لتحديد أي الاستمارات صالحة للدراسة فقررنا الإبقاء على 173 استمارة من مجموع الاستمارات المستلمة المقدرةب: 220 وهذا بعد قيامنا بإلغاء 15 استمارة استبيان نظرا لعدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة أوبسبب نقص المعلومات الواردة فيها، أوللتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، كما استبعدنا 32 إستمارة وردت بعد الأجل المحدد ،ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (39) :عدد الاستمارات الموزعة والمفقودة والملغاة والمعتمدة

البيان	العدد	النسبة
الإستمارات الموزعة	350	100%
الاستمارات المفقودة أوالضائعة	130	37%
الإستمارات الملغاة	15	4%
الاستمارات الواردة بعد الأجل	32	9%
الإستمارا المعتمدة	173	50%

من إعداد الباحث اعتمادا على استمارات الاستبيان.

الفرع الثالث :حدود الدراسة

تهتم هذه الدراسة أساسا بقياس أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وسنوضح فيما يلي مختلف حدود هذه الدراسة.

أولا :.الحدود الزمنية

مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن التي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة الميدانية حوالي ستة أشهر وذلك ابتداء من شهر سبتمبر 2015 إلى غاية فيفري من سنة 2016 وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

ثانيا :الحدود المكانية

إقتصرت أفراد العينة على المناطق الجغرافية التالية :الجزائر، سطيف.

ثالثا: الحدود البشرية

تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمالية

رابعا الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للبحث والمرتبط أساسا بقياس أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الثاني: الإطار العام للإستبيان المعتمد عليه في إنجاز الدراسة

المطلب الأول :المراحل التي مر بها الاستبيان من إعداده إلى غاية توزيعه

سنقوم بالتطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة في معالجة الإستمارات .

الفرع الأول :تصميم الاستمارة

أولا – مراحل تصميم الإستمارة: في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بشكل بسيط وواضح، حتى تكون قابلة للفهم من قبل قارئها، أي من قبل الأفراد المستجوبين، كما تم إدارج أسئلة مفخخة لاختبار الصدق، يمكن تلخيص مراحل بناء الإستمارة على النحوالتالي:

1- إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها فى جمع البيانات والمعلومات.
2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4- عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
6- توزيع الاستبانة على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، بلغ عدد أسئلة الإستبانة 50 سؤال ولقد تم تقسيم الاستبانه إلى مجموعتين كما يلي:

المجموعة الأولى :يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات

المجموعة الثانية : وقد شكلت الأسئلة في مجملها ثلاثة محاور تسمح لنا هذه المحاور بالإجابة على فرضيات البحث

الفرع الثاني :شكل استمارة الاستبيان

أولا – الديباجة :تصدَّر الإستبيان ديباجة تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المحضرة، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم بأن المعلومات المتحصل عليها سوف لن تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة التي ينتمي إليها الطالب، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من أطراف أفراد العينة مع شكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

ثانيا – أسئلة الإستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 50 سؤالا موزعة على مجوعتين ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين، فقد اعتمدنا صياغتنا للأسئلة وفق نموذج ليكارت الخماسي .

1-2 المجموعة الأولى تتضمن معلومات تعريفية عامة أي أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة تضم 6 أسئلة

2-2 المجموعة الثانية :تنقسم إلى ثلاثة محاور تكونت من 44 سؤال

2-2-1 المحور الأول: يتضمن هذا المحور الاسئلة المتعلقة بجوانب القصور التي اعترت المخطط المحاسبي الوطني، وذلك من أجل جس نبض المستجوبين حول رأيهم حول حدة القصور التي عانت منها القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني، وتضمن المحور الأسئلة من 6 اسئلة .

2-2-2 المحور الثاني : يتضمن هذا المحور الاسئلة المتعلقة بأهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالي ، وذلك من أجل جس نبض المستجوبين حول رأيهم حول القيمة المضافة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية، وتضمن المحور الأسئلة من 17 سؤالا.

2-2-3 المحور الثالث: يتضمن هذا المحور الاسئلة المتعلقة بمدى مساهمة التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وذلك من أجل جس نبض المستجوبين حول رأيهم حول مدى مساهمة التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وتضمن المحور 20 سؤالا.

الفرع الثالث :نشر وتوزيع الاستمارة

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان بشكل نهائي كما هوموضح في الملحق رقم () جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وقد تمت هذه العملية بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- الاستعانة ببعض الزملاء من الأساتذة والإطارات داخل المؤسسات الإقتصادية في توزيع الاستمارات.
- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان بأنفسنا (الجامعات، والمؤسسات الاقتصادية)
- إرسال استمارات الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني (لا نقصد هنا الإستمارة الإلكترونية لأننا لم نستعمل هذا النوع في دراستنا).
- زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم.

– وبتعدد القنوات المعتمد عليها في الحصول على الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين ساعات، أيام، وفي بعض الأحيان أشهر وذلك بعد إلحاح كبير من طرفنا، وعموما يمكن حصر عملية استرجاع قوائم الاستبيان في الآتي:

أ .الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصي.

ب .الاتصال بالأساتذة والزملاء والموظفين بالمؤسسات الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات.

ج .الحصول على الإجابات عن طريق الأنترت فقط من طرف الأشخاص الذي نعرفهم جيدا حرصا على مصداقية المعلومات، أي من حساباتهم الخاصة في البريد الإلكتروني والفيسبوك ، هذا في حالة ما تعذر علينا الالتقاء بهم .

د .الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات.

وبالرغم من حصولنا واستلامنا لحجم معين من الإجابات، سمحت لنا باعتمادها في الدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضننا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

–تجاوب غير إيجابي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.

–وجود بعض أفراد العينة في الجزائر العاصمة في مناطق بعيدة، وفي ظل نقص الإمكانيات المادية لم يتمكن استرجاع استمارة الاستبيان المرسلة إليهم خاصة بعد مماطلتهم مراة عديدة من تنقلنا إليهم.

–عدم الحصول على آراء وإجابات بعض أفراد العينة، نظرا للحدود الزمنية للدراسة والتي لا يمكن تجاوزها.

المطلب الثاني :التأكد من صدق الإستبيان وثباته

تمثل الاستمارات التي تحصلنا عليها بيانات تتطلب المعالجة للوصول إلى معلومات مفيدة قابلة للاستعمال

الفرع الأول:صدق الإستبيان

أولا – مقياس الإجابة على الفقرات :لقد كانت درجة الإجابة على كل فقرة مكونة من 5 درجات بحيث أعلى درجة تمثل اعلي درجة من الموافقة ، والدرجة 1 تعني اقل درجة من الموافقة حسب جدول رقم(47)

الجدول رقم (40) مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة				غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

الفرع الثاني صدق الاستبيان

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

أولا – صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1 – **صدق الأداة:** تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 10 أساتذة من تخصصات مختلفة قصدة التحقق من سلامة بناء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل فى ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها فى نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

الجدول رقم (41)الأساتذة المحكمين

	الأستاذ المحكِّم	الجامعة التي ينتمي إليها
1	**أد بالرقي تيجاني**	**سطيف 1**
2	**د يعلى فاروق**	**محمد الأمين دباغين**
3	**د.عبد الحليم جلاب**	**محمد الأمين دباغين**
4	**د.قندوز علي**	**سطيف 1**
5	**د. ياسين ليماني**	**سطيف 1**
6	**د.نصر الدين نواري**	**محمد الأمين دباغين**
7	**د.نجيب خريس**	**اليرموك**
8	**أ.سليم عقون**	**سطيف 1**
9	**أ. ياسين مصطفاي**	**سطيف 1**
10	**أ .عبد النور زاية**	**محمد خيضر بسكرة**

2– **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة :** تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 26 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدر جة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

2–1 الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول :قصور القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني

سنحاول قياس صدق فقرات المحور الأول لما وضعت لقياسه على ضوء تحليل نتائج الظاهر في الجدول الموالي :

الجدول رقم (42) :الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول(قصور القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني)

الفقرات	قيمة معامل الإرتباط r	مستوى الدلالة	دلالة إحصائية
إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره	0.297**	0.000	دال
إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف	0.635**	0.000	دال
تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية	0.598	0.000	دال
يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية	0.658**	0.000	دال
لم يستجيب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي	0.613**	0.000	دال
لم تكن القوائم المالية وفق pcn مفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها	0.654	0.000	دال

يتم إتخاذ القرار بشأن دلالة النتائج عند مستوى الخطأ (0,05)

2-1-1 تحليل نتائج الجدول : يوضح الجدول اعلاه معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ظهرت كل قيم مستوى الدلالة Sig =0.000 وأن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0,361 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة جدا لما وضعت لقياسه.

2-2 الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

سنحاول قياس صدق فقرات المحور الأول لما وضعت لقياسه على ضوء تحليل نتائج الظاهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (43) : الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني :أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

الفقرات	قيمة معامل الإرتباط r	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
إن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية	**0.420**	0.000	دال
يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية	**0.596**	0.000	دال
يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير	**0.544**	0.000	دال
يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.	**0.563**	0.000	دال
يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد	**0.474**	0.000	دال
يعالج الإطار التصوري حسب SCF جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني	**0.442**	0.000	دال
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة	**0.565**	0.000	دال
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية	**0.496**	0.000	دال
تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا من PCN	**0.563**	0.000	دال
إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية	**0.687**	0.000	دال
إن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افضل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسبpcn	**0.501**	0.000	دال
يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي	**0.610**	0.000	دال
إن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية .	**0.587**	0.000	دال
أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل	**0.524**	0.000	دال
اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة	**0.484**	0.000	دال
تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية	**0.613**	0.000	دال
إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.	**0.544**	0.000	دال

يتم إتخاذ القرار بشأن دلالة النتائج عند مستوى الخطأ (0,05)

2-2-1 تحليل الجدول:يوضح الجدول اعلاه يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (**أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على القوائم المالية**) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، حيث ظهرت كل قيم مستوى الدلالة Sig =0.000 وأن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي0,361 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة جدا لما وضعت لقياسه

2-3 الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية): سنحاول قياس صدق فقرات المحور الأول لما وضعت لقياسه على ضوء تحليل نتائج الظاهر في الجدول الموالي

الجدول رقم (44) : الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية).

الفقرات	قيمة معامل الإرتباط r	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمُعدِّيها	0.467**	0.000	دال
إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات جعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمستخدميها	0.534**	0.000	دال
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية	0.636**	0.000	دال
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية	0.562**	0.000	دال
إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة	0.455**	0.000	دال
إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار	0 .620**	0.000	دال
إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار .	0.779**	0.000	دال
إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية .	0.658**	0.000	دال
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة .	0.548**	0.000	دال

تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية .	0.673	0.000	دال
تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي	0.521**	0.000	دال
تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية .	0.634**	0.000	دال
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي .	0 .574**	0.000	دال
إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها	0.582**	0.000	دال
تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf بأنها أكثر حيادية	0.501**	0.000	دال
إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	0.587**	0.000	دال
إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة	0.412**	0.000	دال
إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة	0.393**	0.000	دال
إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية .	0.610	0.000	دال
ان العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها	0.549**	0.000	دال

يتم إتخاذ القرار بشأن دلالة النتائج عند مستوى الخطأ (0,05)

2-3-1 تحليل الجدول : يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (**تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)** والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من0.05 ، وأن قيمة المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0,36 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

4-2 معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

الجدول رقم (45) معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

الفقرات	قيمة معامل الإرتباط r	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	**0.586**	0.000	دال
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	**0.882**	0.000	دال
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	**0.909**	0.000	دال

يتم إتخاذ القرار بشأن دلالة النتائج عند مستوى الخطأ (0,05)

2-4-1 تحليل الجدول : يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبانه، والذي يبين أن معاملات الارتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من0.05 ، وأن قيمة المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0,36 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني :ثبات فقرات الاستبانة (Reliability)

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (46) معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

محور	محتوى	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ	القرار
الأول	عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا	6	0 .663	ثابت
الثاني	أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	17	0.849	ثابت
الثالث	تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	21	0.888	ثابت
	جميـــــع الفقـــــــرات	44	0.800	ثابت

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

أولا :تحليل نتائج الجدول

1- **المحور الأول :** تشير النتائج في الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الأول تساوي 0 .663 وهي أكبر من 0,6 اي ان هذا المحور ثابت وأن أسئلته يفهمها المبحوثين تماما كما يقصدها الباحث ، مما يعني أننا لوأعدنا إجراء الدراسة مرة أخرى لتحصلنا على نفس النتائج، وبالتالي فالمحور صالح لاستعماله في هذا الاستبيان

2- **المحور الثاني :** تشير النتائج في الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الثاني تساوي 0.849 وهي أكبر من 0,6 اي ان هذا المحور ثابت وأن أسئلته يفهمها المبحوثين تماما كما يقصدها الباحث ، مما يعني أننا لوأعدنا إجراء الدراسة مرة أخرى لتحصلنا على نفس النتائج، وبالتالي فالمحور صالح لاستعماله في هذا الاستبيان.

3- **المحور الثالث :** تشير النتائج في الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الثالث تساوي 0.888 وهي أكبر من 0,6 وهي مرتفعة أكثر من المحورين السابقين اي ان هذا المحور ثابت وأن أسئلته يفهمها المبحوثين تماما كما يقصدها الباحث وهذا أمر ايجابي جدا حيث، يمكن الإعتماد على نتائجه بشكل أكثر معولية خصوصا وأن هذا المحور يقيس تأثير التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية علىتحسين جودة المعلومة المحاسبية، أي جوهر الدراسة التي يقوم بها الباحث، مما يعني أننا لوأعدنا إجراء الدراسة مرة أخرى لتحصلنا على نفس النتائج، وبالتالي فالمحور صالح لاستعماله في هذا الاستبيان.

4- **مجموع المحاور (تمثل الإستبيان ككل):** تشير النتائج في الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لجميع المحاور تساوي 0.800 وهي أكبر من 0,6 اي ان هذا الإستبيان ثابت وأن أسئلته يفهمها المبحوثين تماما كما يقصدها الباحث ، مما يعني أننا لوأعدنا إجراء الدراسة مرة أخرى لتحصلنا على نفس النتائج، وبالتالي فالإستبيان صالح لاستعماله في هذه الدراسة .

المطلب الثالث :اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف -سمرنوف) (1- Sample K-S)

سنعرض اختبار **كولمجروف – سمرنوف** لمعرفة هل ا لبيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهواختبار ضروري فى حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا .

الجدول رقم (47) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجزء	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة	القرار
الأول	**عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني القصور كبيرا**	6	2.10	0.0900	طبيعي
الثاني	**أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية**	17	2.33	0.121	طبيعي
الثالث	**تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.**	21	2.03	0.053	طبيعي

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss

أولا – تحليل الجدول: لكي يكون التوزيع طبيعي يجب أن يكون مستوى الدلالة غير دال اي مستوى الدلالة أكبر من **0,05** ويوضح الجدول أعلاه نتائج الاختبار أن قيمة الاختبار Z صغيرة أي أصغر من قيمة Z الجدولية و قيمة مستوى الدلالة لكل محور اكبر من **0,05** أي (***sig* >0.05**) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

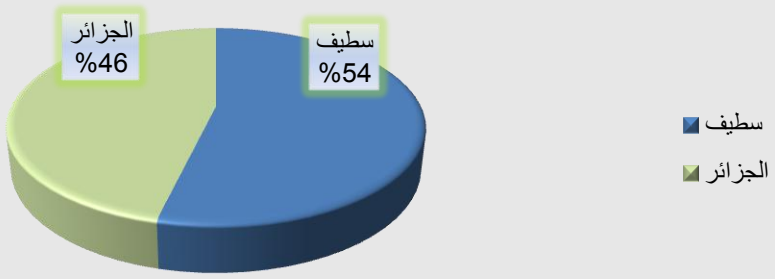
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول :خصائص مجتمع الدراسة

سوف نحاول التطرق للخصائص الديموغرافية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذا المجتمع من خلال الأسئلة من 1 إلى 6 .

الفرع الأول توزيع المشاركين حسب مكان إجراء الدراسة

الشكل رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب مكان إجراء الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

نلاحظ أن ولاية سطيف استحوذت على أكبر نسبة مقارنة بالجزائر العاصمة، وذلك نظرا للتسهيلات التي تلقاها الباحث في الحصول على الإجابات من الولاية التي يقيم بها مقارنة مع بعض الصعوبات التي واجهت الباحث في الحصول على المعلومات من ولاية الجزائر والتي كانت وراء العدد الكبير من الإستمارات الضائعة والملغاة.

الفرع الثاني :توزيع المشاركين حسب الجنس

يمكن توضيح طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان من خلال الجدول أدناه:

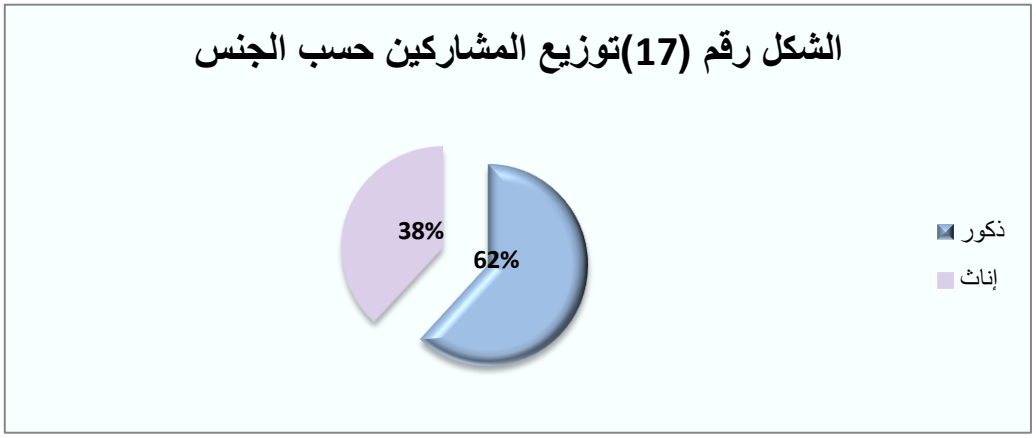
الجدول رقم (48) توزيع المشاركين حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة
ذكور	107	**62%**
إناث	66	**37%**
المجوع	173	**100%**

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج.spss

حسب الجدول السابق نجد أن أغلب المشاركين من فئة الذكور :شكلت فئة الذكور 107 من المشاركين اما الإناث فشكلت 66 من المستجوبين وبالتالي كانت نسب مشاركتهم كالتالي: 62 % ذكور و38 % إناث وهذا يدل على أن اهتمام الذكور بمهنة المحاسبة أكثر من اهتمام الإناث، وهذا راجع لطبيعة المهنة وما تتطلبه من كثرة التنقلات بين المؤسسات، خصوصا إذا كانت لها وحدات عبر ولايات متباعدة، إضافة إلى

ذلك عزوف الإناث عن امتهان المهنة، فضلا عن قلة عددهم مقارنة بالذكور المرخص لهم بممارسة مهنة المحاسبة، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

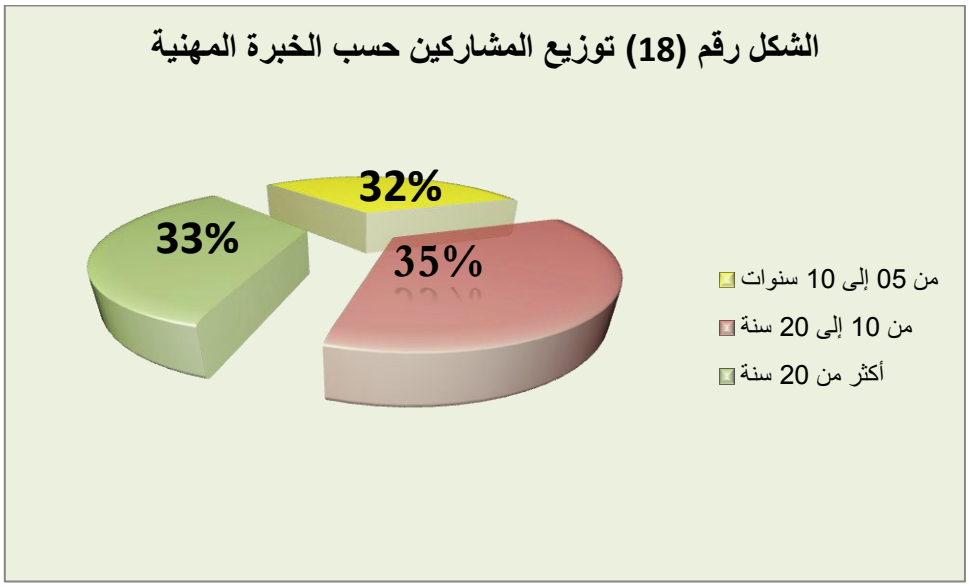
الفرع الثالث :توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (49) توزيع المشاركين حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة
من 05 إلى 10 سنوات	55	31,8
من 10 إلى 20 سنة	60	34,7
أكثر من 20 سنة	58	33,5
المجموع	173	100,0

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

بالنسبة لسنوات الخبرة فإن كل أفراد العينة تجاوزت خبرتهم الخمسة سنوات وهذاما يزيد من إمكانية الارتكاز إلى إجابات العينة كونها تعكس خبرتهم في الواقع العملي. وايضا كون فترة عملهم كانت قبل 2010 أي انهم استعملوالقوائم المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني وأيضا امتدت فترة عملهم الى ما بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، أي أن إجاباتهم على الاستمارة كانت من واقع تجربة عملية، واطلاع حقيقي على القوائم في كلا النظامين، وهذا ما يضفي نوع المصداقية على الإجابات، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

الفرع الرابع توزيع المشاركين حسب الفئة العمرية

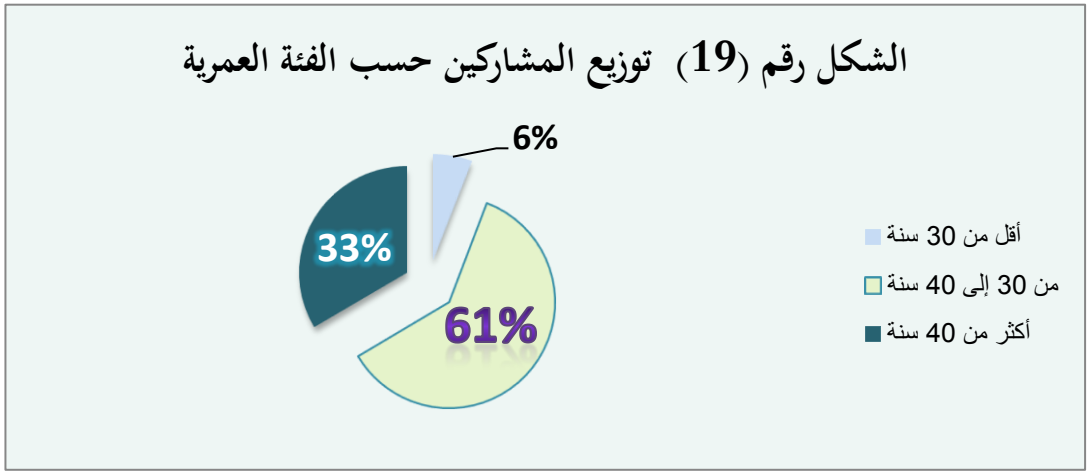
الجدول رقم (50) توزيع المشاركين حسب الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المؤوية
أقل من 30 سنة	10	5,8
من 30 إلى 40 سنة	105	60,7
أكثر من 40 سنة	58	33,5
المجموع	173	100

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك تباين بين أعمار أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية **من 30 إلى 40 سنة** بنسبة 60,7 %وهي تمثل الخبراء المحاسبين وأساتذة جامعيين حديثي التخرج والتوظيف وبعض الموظفين في المؤسسات الاقتصادية، تليها الفئة الثانية **أكثر من 40 سنة** بنسبة 33,5 % ، فئة الخبراء المحاسبين وفئة الدكاترة بالنسبة للأكاديميين ذوي الأقدمية، إضافة إلى بعض الإطارات القدامى في المؤسسات الاقتصادية، ثم الفئة الثالثة بنسبة 5,8 % وهي تمثل الفئة الموظفين الجدد بشرط أنهم يحوزن على خبرة مهنية تفوق 5 سنوات وتضم هذه الفئة الشباب الذين عملوبصيغ عقود ماقبل

التشغيل قبل شغلهم للمنصب داخل المؤسسة، ولتوضيح توزيع أفراد العينة حسب المدى العمري يمكن إدراج الشكل البياني التالي:



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

الفرع الخامس توزيع المشاركين حسب المستوى العلمي

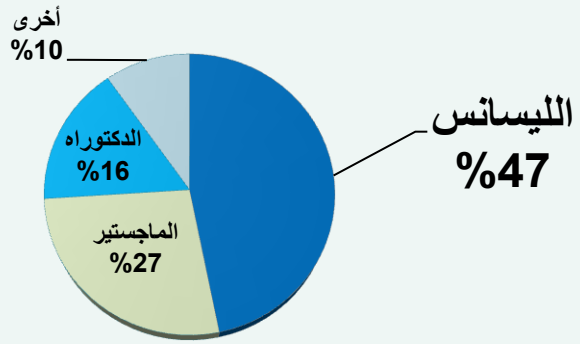
الجدول رقم (51) توزيع المشاركين حسب المستوى العلمي

البيان	التكرار	النسبة
الليسانس	81	46,8
الماجستير	47	27,2
الدكتوراه	28	16,2
أخرى	17	9,8
المجموع	173	100,0

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على استمارات الاستبيان.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم مؤهل علمي جد مناسب وهذا ما يزيد من الاعتمادية على الإجابات خصوصاً في موضوع يتعلق بجودة المعلومة المحاسبية ومستجدات النظام المحاسبي المالي، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (20) توزيع المشاركين حسب المستوى العلمي



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

الفرع السادس :توزيع المشاركين حسب الوظائف والمهن

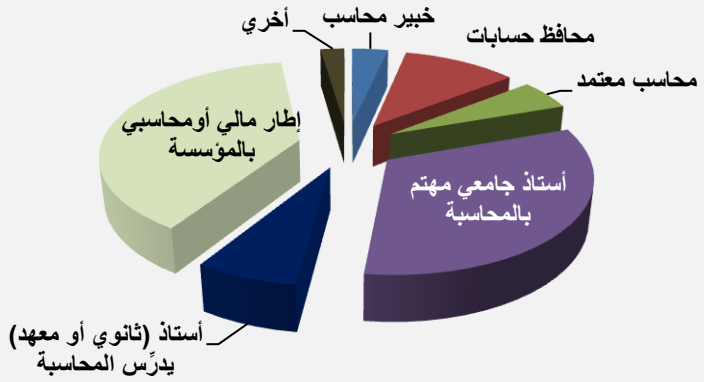
جدول رقم (52)توزيع المشاركين حسب الوظائف والمهن:

البيان	التكرارات	النسب
خبير محاسب	6	3,5
محافظ حسابات	19	11,0
محاسب معتمد	9	5,2
أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة	56	32,4
أستاذ (ثانوي أومعهد) يدرس المحاسبة	12	6,9
إطار مالي أومحاسبي بالمؤسسة	67	38,7
أخري	4	2,3
المجموع	173	100,0

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على استمارات الاستبيان.

يتضح لنا من الجدول أن أغلب أفراد العينة هم من الإطارات المالية في المؤسسات والأساتذة الجامعيين، أي هناك مزيج بين الرأي المهني والأكادمي، بالإضافة إلى فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتهم أهل تخصص دقيق في المحاسبة هذه الفئة كانت محط استهداف من الباحث ولكن نظرا لعدة عوامل لم يتمكن الباحث من استرجاع جميع الاستمارات الموزعة لدى هذه الفئة بالذات، إلا اننا تحصلنا على 34 استمارة منها، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (21) توزيع المشاركين حسب الوظائف و المهن



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

الفرع السابع : توزيع المشاركين حسب القطاع

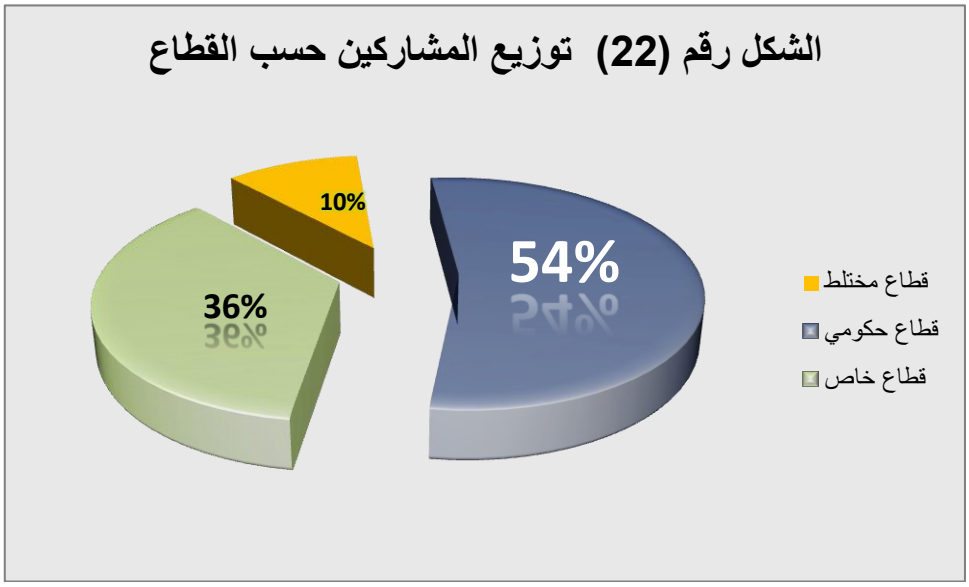
من أجل معرفة قطاعات العمل التي تنتمي إليها أفراد العينة تم تقسيمها إلى ثلاثة فئات، الفئة الأولى تضم الأفراد الذين ينتمون إلى القطاع المختلط، أما الفئة الثانية فتضم الأفراد الذين ينتمون إلى القطاع الحكومي والفئة الثالثة تضم الأفراد الذين ينتمون إلى القطاع الخاص، والجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب القطاعات التي ينتمون إليها.

الجدول رقم (53) توزيع المشاركين حسب القطاع :

البيان	التكرارات	النسب
قطاع مختلط	18	10,4
قطاع حكومي	93	35,8
قطاع خاص	62	52,0
اعمال حرة		
المجموع	173	100,0

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

نلاحظ أن النسبة الأكبر من المستجوبين تنتمي إلى القطاع الحكومي، حيث بلغت نسبتهم54 %ويرجع ارتفاع هذه النسبة نظرا لتركيزناعلى فئة الأساتذة الذين يدرسون في المعاهد والثانويات والجامعات والتي كلها عامة، بالإضافة إلى الإطارات في المؤسسات الاقتصادية العامة، ثم يليه القطاع الخاص بنسبة 36% ، وهوما يفسر اعتمادنا على أصحاب المكاتب الخاصة، إضافة إلى بعض المؤسسات الخاصة، يلسها القطاع المختلط بنسبة 10% وللتوضيح أكثر يمكن إدراج الشكل البياني التالي:



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامجspss

المطلب الثاني :تحليل فقرات الإستبيان

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة، (One Sample T test)والجداول التالية تبين المتوسط الحسابي ووالإنحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة t لكل فقرة،

- وتكون الفقرة **إيجابية** بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية أومستوى المعنوية أقل من 0,05 .
- وتكون الفقرة **سلبية** بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية أومستوى المعنوية أصغر من 0,05
- وتكون آراء العينة في الفقرة **محايدة** إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0,05 وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة.

الفرع الأول تحليل فقرات المحور الأول (تقييم نقائص القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني)

سنحاول من خلال الجدول الموالي تحليل فقرات المحور الثاني عن طريق دراسة كل من المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة t لكل فقرة.

الجدول رقم (54) :تحليل فقرات المحور الأول : تقييم نقائص القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني

الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
1- إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره	4.260	0.695	23.817	0.000	دال (اوافق بشدة)
2- إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف	4.075	0.807	17.523	0.000	دال (اوافق)
3- تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية	4.069	0.895	16.358	0.000	دال (اوافق)
4- يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية	4.225	0.763	21.111	0.000	دال (اوافق بشدة)
5- لم يستجيب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي	4.179	0.874	17.742	0.000	دال (اوافق)
6- لم تكن القوائم المالية وفق pcn مفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها	4.00	0.930	14.214	0.000	دال (اوافق)
جميع الفقرات	4,160	0,477	31.977	0.000	دال (اوافق)

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 172 " تساوي 1.98

أولا – تحليل نتائج الجدول: يتضح من الجدول السابق بأن مستوى المعنوية لكافة المتغيرات كان صفراً، وأن المتوسطات العامة للمتغيرات قد كانت أكبر من (3)؛ مما يشير إلى أن هناك توجه لدى أفراد العينة نحو تأكيد معاناة المخطط المحاسبي الوطني من قصور كبير على مستوى القوائم المالية، كما نلاحظ أن العبارة رقم (1) " إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (4.260)في حين حصلت العبارة رقم (6) " لم تكن القوائم المالية وفق pcn مفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها " على أدنى متوسط حسابي (4.00)، مما يعني أن غياب الإطار التصوري شكل أكبر قصور اعترى المخطط المحاسبي الوطني في نظر المستجوبين، يليه القصور الذي شاب المخطط في ما يخص تقييم بنود القوائم المالية نظرا لإهمال استخدام القيمة العادلة، ثم تاتي مشكلة عدم استجابة المخطط لمتطلبات الإفصاح الدولى كأحد السلبيات الأخرى التي تحسب على المخطط، ثم تأتي سلبية الجمود التي ميزت العناصر والبنود التي تظهر في مخرجات المخطط المحاسبي الوطني المحاسبية ، واجتمعت أراء المستجوبين أن أقل درجات قصور المخطط الوطني تكمن عدم قدرة قوائمه على تحقيق أكبر فائدة ونفع يمكن أن يطمح لها مستخدموالقوائم المالية .ويمكن تحليل الإجابات عن الأسئلة على النحوالتالي:

1- السؤال الأول:حقق متوسط حسابي (**4.260**) وبما انه يزيد عن **3** درجات *حيث انه تم (أعطاء الإجابات) موافق بشدة، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة (الدرجات**1** ، **2**، **3**، **4**، **5**) فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون بشدة على أن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره . أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.695**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ومستوى الدلالة " **0.000** " وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**23.817**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

2- السؤال الثاني : حقق وسط حسابي (**4.075**) وبما انه يزيد عن 3 درجات حيث فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوفقون على أن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.807**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ومستوى الدلالة " **0.000** " مما يدل على أن أفراد العينة وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.523**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

3- **السؤال الثالث** : حقق متوسط حسابي قيمته (**4.069**) وبما انه يزيد عن 3 درجات حيث فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن pcn تميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية ، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.895** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**16.358**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

* يتم تحديد درجة الموافقة او عدمها من خلال الموسطات الحسابية ضمن المجالات التالية :[1-1,8] لا أوافق بشدة، [1,8-2,6] لا أوافق، [2,6-3,4] محايد، [3,4-4,2] أوافق [4,2-5] أوافق بشدة

4- **السؤال الرابع** :حقق متوسط حسابي قيمته (**4.225**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يؤيدون **بشدة** أن المخطط المحاسبي الوطني عانى قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.763**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من (**0.05**) فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**21.111**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

5- **السؤال الخامس :** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.179**) وبما أنه يزيد عن **3** درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يؤيدون أن المخطط المحاسبي الوطني لم يستجب لمتطلبات الإفصاح الدولي، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.874**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.742**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

6- **السؤال السادس:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.00**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن القوائم المالية وفق pcn لم تكن مفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.930**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**14.214**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني (تقييم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية) :

سنحاول من خلال الجدول الموالي تحليل فقرات المحور الثاني عن طريق دراسة كل من المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة t لكل فقرة .

الجدول رقم (55) تحليل فقرات المحور الثاني:(تقييم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية)

الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
1- إن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية	4.341	0 .694	25.410	0.000	دال (اوافق بشدة)
2- يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية	4.161	0.688	22.205	0.000	دال (اوافق)
3- يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير	4.144	0.833	18.069	0.000	دال (اوافق)
4- يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.	3.953	0.894	14.024	0.000	دال (اوافق)
5- يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد	4.242	0.841	19.424	0.000	دال(اوافق بشدة)
6- يعالج الإطار التصوري حسب SCF جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني	4.277	0.830	20.227	0.000	دال (اوافق بشدة)
7- إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة	4.225	0.870	18.525	0.000	دال (اوافق بشدة)
8- أحدث SCF تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية	4.173	0.816	18.892	0.000	دال(اوافق)
9- تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا من PCN	4.161	0.833	18.336	0.000	دال(اوافق)
10- إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية	4.523	0.9193	16.374	0.000	دال (اوافق بشدة)
11- إن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افضل من اعتبارها ضمن الملاحق حسبpcn	4.038	0.885	15.284	0.000	دال (اوافق)
12- يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي	4.109	0.872	16.732	0.000	دال(اوافق)
13 إن التغيرات التي أحدثها scf في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية	4.168	0.860	17.752	0.000	دال(اوافق)
14- أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل	4.450	0.718	26.554	0.000	دال (اوافق بشدة)
15- اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة	4.144	0.767	19.607	0.000	دال (اوافق)
16- تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية	4.150	0.849	17.812	0.000	دال (اوافق)
17- إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.	4.150	0.902	16.64	0.000	دال(اوافق)
مجموع الفقرات	4,177	0,450	34.45	0.000	دال(اوافق)

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 120 " تساوي 1.98

أولا :تحليل نتائج الجدول: يتضح من الجدول السابق بأن مستوى المعنوية لكافة المتغيرات كان صفراً، وأن المتوسطات العامة للمتغيرات قد كانت أكبر من (3)؛ مما يشير إلى أن هناك توجه لدى أفراد العينة نحو إبراز أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، كما نلاحظ أن العبارة رقم (10) " إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (**4.523**) مما يؤكد على أهمية المحتوى المعلوماتي لقائم التدفقات النقدية ودورها كقائمة محاسبية جديدة تخدم تطلعات مستخدمي القوائم المالي في الجزائر، في حين حصلت العبارة رقم (4) " يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي " على أدنى متوسط حسابي (**3.953**)، مما يشير إلى أن استعمالات الإطار التصوري مزالت لم ترتقى إلى درجة فاعالية مناسبة ويمكن تحليل الإجابات عن الأسئلة على النحو التالي:

1- **السؤال الأول:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.341**) وبما أنه يزيد عن **3** درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون **بشدة** على أن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0 .694**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**25.410**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

2- **السؤال الثاني:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.161**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن الإطار التصوري يوفر أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان**0.688**، بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**22.205**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

3- **السؤال الثالث:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.144**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن الإطار التصوري ييسهل عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.833**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.069**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

4- **السؤال الرابع :** حقق متوسط حسابي قيمته (**3.953**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن الإطار التصوري ييسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.894** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**14.024**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

5- **السؤال الخامس:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.242**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون **بشدة** على أن الإطار التصوري ي يساعد في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.841**)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**19.424**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي

6- **السؤال السادس:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.277**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن الإطار التصوري سب SCF يعالج جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.830** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**20.227**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

7- **السؤال السابع:** حقق وسط حسابي قيمته (**4.225**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون **بشدة** على أن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.870** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.525**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

8- **السؤال الثامن:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.173**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن النظام المحاسبي المالي أحدث تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية ، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.816**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.892**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

9- **السؤال التاسع:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.161**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن الملاحق حسب SCF تعتبر أكثر تفصيلا من الملاحق في PCN، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.833** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.336**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

10- **السؤال العاشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.144**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.9193**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب

(**16.374**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

11- **السؤال الحادي عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.038**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افضل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسب pcn، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.885**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**15.284**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

12- **السؤال الثاني عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.109**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن scf يتوافق مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.872**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**16.732**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

13- **السؤال الثالث عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.168**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية .، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.860**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.752**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

14- **السؤال الرابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.450**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون **بشدة** على أن القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.718**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**26.554**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

15- **السؤال الخامس عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.144**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.767**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**19.607**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

16- **السؤال السادس عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.1503**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.849**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.812**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

17- **السؤال السابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.1503**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.902**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب

(**16.64**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

الفرع الثالث تحليل فقرات المحور الثالث: تقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل التغيرات التي أحدثها scf على القوائم المالية

يتكون هذا المحور من سبعة أجزاء يقيس كل جزء مدى تحقق خاصة من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية نتيجة التغيرات التي احدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية ركز الباحث خلال فقرات هذا المحور على أهم التغيرات التي يرى أنها قد ساهمت بشكل كبير في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي تنتجها القوائم المالية .

الجدول رقم (56) تحليل فقرات المحور الثالث: تقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل التغيرات التي أحدثها scf على القوائم المالية) .

1- خاصة قابلية الفهم					
الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
1- إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمُعدِّيها	4.277	0.802	20.946	0.000	دال (اوافق بشدة)
2- إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات جعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمستخدميها	4.046	0.783	17.560	0.000	دال (اوافق)
3- إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية	4.092	0.935	15.036	0.000	دال (اوافق)
4- إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية	4.098	0.900	16.050	0.000	دال (اوافق)
2- خاصة الملائمة					
الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
5- إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة	4.462	0.669	28.747	0.000	دال (اوافق بشدة)
6- إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية	4.138	0.809	18.506	0.000	دال (اوافق)

لمتخذي القرار					
7- إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار .	4.052	1.024	13.506	0.000	دال (اوافق)
8- إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية .	4.052	0.960	14.413	0.000	دال (اوافق)
9- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة .	4.290	0.830	18.853	0.000	دال (اوافق بشدة)
10- تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية .	3.994	1.042	12.542	0.000	دال (اوافق)
11- تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي	4.237	0.839	19.376	0.000	دال (اوافق بشدة)
12- تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية .	3.971	0.967	13.208	0.000	دال (اوافق)
13- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي .	4.109	0.990	14.730	0.000	دال (اوافق)
3- خاصة الموثوقية					
الفقرات	**المتوسط الحسابي**	**الإنحراف المعياري**	**قيمة t**	**مستوى الدلالة**	**القرار**
14- إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها	4.393	0.789	23.201	0.000	دال (اوافق بشدة)
15- تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf بأنها أكثر حيادية	4.017	0.859	15.575	0.000	دال (اوافق)
16- إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	4.196	0.912	17.241	0.000	دال (اوافق)
4- تحقق خاصية قابلية المقارنة					
الفقرات	**المتوسط الحسابي**	**الإنحراف المعياري**	**قيمة t**	**مستوى الدلالة**	**القرار**
18- إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة	4.329	0.724	24.145	0.000	دال (اوافق بشدة)
19- إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة	4.167	0.856	17.934	0.000	دال (اوافق)

5- خاصة الأهمية النسبية					
الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
20- إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية .	4.213	0.789	20.235	0.000	دال (اوافق بشدة)
6- خاصة نوعية المعلومة المحاسبية					
	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
21- ان العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها	4.052	0.823	16.811	0.000	دال (اوافق)
المجموع الكلي للمحور الثالث $\sum$	4.156	0.480		0.000	دال (اوافق)

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 120 " تساوي 1.98

أولا- تحليل النتائج :أظهرت نتائج التحليل الإحصائي حسب الجدول السابق أن هناك توجه لدى أفراد العينة نحو تأييد قوي لوجود تأثير إيجابي للتغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية كما نلاحظ أن العبارة رقم (5) " إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (**4.462**) مما يؤكد اجماع المستجوبين على تحسن الإفصاح في النظام المحاسبي المالي ولأن هذا التغير يصب في تعزيز خاصية الملاءمة يمن الإشارة هنا إلى أنها أكثر خاصية عرفت التحسن نتيجة التغيرات الجديدة التي طرأت على القوائم المالية ، في حين حصلت العبارة رقم (12) " تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية . " على أدنى متوسط حسابي (**3.971**)، مما يشير إلى أنه رغم تأييد المستجوبين لدور قائمة التدفقات النقدية في تحقيق التغذية العكسية إلى أن مستويات التأيدد كانت أقل من غيرها وربما يرجع ذلك في نظر الباحث إلى عدم إلمام أغلب المستجوبين بأهمية هذه القائمة الجديدة والأدوار الكثيرة التي يمكن الإعتماد عليها في تأديتهم؛

ولأن هذا المحور يُعنى بدراسة أثر التغيرات التي أحدثها النظا المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، فإن قياس هذا الأثر مرتبط بتحقق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمتمثلة حسب دراستنا في : **قابلية الفهم، الملاءمة، الموثوقية ، قابلية المقارنة، الثبات في اتباع النسق، الأهمية النسبية، نفعية المعلومة المحاسبية** وعلى هذا الأساس سنقسم تحليل المحور إلى سبعة أجزاء، حتى نتمكن من تحليل تحقق كل خاصة من خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على حده:

1- **السؤال الأول** : حقق متوسط حسابي قيمته (**4.277**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يؤيدون أن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة **لمُعدِّيها**، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.802**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**20.946**) وهي اكبر بكثير من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

2- **السؤال الثاني:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.046**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات جعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة **لمستخدميها**، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.783** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.560**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

3- **السؤال الثالث :** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.092**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على أن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى **مُعِدِّي** القوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.935**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**15.036**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

4- **السؤال الرابع :** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.098**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى **مستخدمي** القوائم المالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.900** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**16.050**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة .

5- **السؤال الخامس:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.462**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون بشدة على أن درجة الإفصاح التي يوفرها scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.669**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**28.747**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

6- **السؤال السادس:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.138**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.809** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.506**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة، أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

7- **السؤال السابع:** حقق وسط حسابي قيمته (**4.052**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة ي يوافقون على درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت في الإجابات أكثر من الأسئلة السابقة حيث كان(**1.024**)وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن بعض أفراد العينة ليس لديهم فهم واسع لما تقدمه قائمة التغيرات في الأموال الخاصة باعتبار أنها قائمة جديدة، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي أقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.506**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة، أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

8- **السؤال الثامن:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.052**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية .، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.960**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**14.413**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة، أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

9- **السؤال التاسع :** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.190**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن قائمة التدفقات النقدية توفر معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.830** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة

ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**18.853**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي

10- **السؤال العاشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**3.994**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن قائمة التدفقات النقدية مفيدة في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية ، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت في الإجابات أكثر من الأسئلة السابقة حيث كان (**1.042**) وقد يرجع السبب في ذلك إلىأن بعض أفراد العينة ليس لديهم فهم واسع لما تقدمه قائمة التدفقات النقدية باعتبار أنها قائمة جديدة، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**12.542**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

11- **السؤال الحادي عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.237**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على بشدة أن قائمة التدفقات النقدية تساعد الادارة على التخطيط المالي، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.839**)بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**19.376**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة **بشدة** على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي.

12- **السؤال الثاني عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**3.971**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن قائمة التدفقات النقدية تساعد في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.967** بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة،)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب

(**13.208**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

13- السؤال الثالث عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (**4.109**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن قائمة التدفقات النقدية توفر معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.990**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**14.730**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

14- السؤال الرابع عشر : حقق متوسط حسابي قيمته (**4.393**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون بشدة على أن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.789**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**23.201**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

15- السؤال الخامس عشر: حقق متوسط حسابي قيمته (**4.017**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf تتميز بأنها أكثر حيادية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.859**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**15.575**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

16- **السؤال السادس عشر:**حقق متوسط حسابي قيمته (**4.196**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.912**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.241**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

17- **السؤال السابع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.329**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون بشدة على أن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.724**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**24.145**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

18- **السؤال الثامن عشر :** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.167**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.856**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**17.934**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

19- **السؤال التاسع عشر:** حقق متوسط حسابي قيمته (**4.213**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا

قليلا في الإجابات حيث كان (**0.789**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**20.235**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

20- السؤال رقم عشرون: حقق متوسط حسابي قيمته (**4.052**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يوافقون على أن العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.823**) بمعنى أن إجابات المستجوبين متشابهة ومتقاربة، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**16.811**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، فهذا يعكس موافقة أغلب أفراد العينة بشدة على العبارة المدرجة أي أنهم يؤيدون الفقرة ورأيهم فيها إيجابي .

المطلب الثالث :إختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول :الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية على أنه"**لم تعرف القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1)هي "**عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا** "، ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test)والجدول رقم (65) يبين متوسط حسابي إجمالي للمحور الأول(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الأولى) قيمته (4,160) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا إيجابيا بأن أفراد العينة يؤكدون بشدة على وجود قصور القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني ، أما الإنحراف المعياري إجمالي فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,477) ، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (31.977) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) عند درجة حرية (**172**)، وبما أن قاعدة القرار تنص على قبول الفرضية العدمية (H^o)إذا ما كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفض الفرضية العدمية إذا ما كانت القيمة

المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية؛ وبناءً عليه فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة (H1) ؛أي **عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا.**

الفرع الثاني نتائج الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية على أنه "**لم يُحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية**" وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي "**أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية**"، ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (65) يبين متوسط حسابي إجمالي للمحور الثاني (الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانية) قيمته (4,177) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا إيجابيا بأن أفراد العينة يؤكدون بشدة على إحداث النظام المحاسبي المالي لتغيرات مهمة على مستوى القوائم المالية أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بوجود تغيرات جوهرية مست القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ، أما الإنحراف المعياري الإجمالي فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (0,450) ، وبما أن قيمة ومستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (34.45) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة(H1) أي **أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية.**

الفرع الثالث :نتائج إختبار الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أنه "**لم تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0) في حين أن الفرضية البديلة لها(H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** "، قبل إختبار الفرضية الثالثة باستعمال نتاج المحور الثالث الذي يضم جميع الفقرات التي تقيسها يجب أن نقيس الفرضيات الثانوية المتعلقة بهذه الفرضية وذلك حتى نقف على تحقق كل خاصية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حتى نتمكن من التحليل بشكل أفضل .

أولا : اختبار الفرضيات الثانوية للفرضية الثالثة

1- الفرضية الثانوية الأولى: تم قياسها من خلا الفقرات الجزء الأول من المحور الثالث (**الأسئلة 1 – 4**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية الفهم للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية الفهم للمعلومةالمحاسبية** "، ولاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء الأول من للمحور الثالث(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية الأولى قيمته (**4,128**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يوافقون على مساهمة التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (بالضبط الواردة في الفقرات) في تحقيق هذه خاصية قابيلة الفهم، أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتحقق خاصية قابلية الفهم، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0,631**) ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**23 .510**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، وهذا يدل على رفض الفرضية الثانوية االعدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومة المحاسبية ؛ كما نلاحظ أن العبارة رقم (1) " إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمعدِّيها " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (4.277) مما يؤكد اجماع المستجوبين على أن أكثر تغير جاء النظام المحاسبي المالي على مستوى القائمة المالية ووساهم في تعزيز خاصية قابلية الفهم هواهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات؛

2- الفرضية الثانوية الثانية : تم قياسها من خلا الفقرات الجزء الثاني من المحور الثالث (**الأسئلة 5 – 13**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الملاءمة للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الملاءمة للمعلومةالمحاسبية** "، لاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test)والجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء الثاني من للمحور الثالث(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية الثانية) قيمته (**4,134**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يؤكدون على أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (بالضبط الواردة في الفقرات) في تحقق هذه خاصية الملاءمة، أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتحقق خاصية الملاءمة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0,590**)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**25.278**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، وهذا يدل على رفض الفرضيةالثانوية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الملاءمة للمعلومة المحاسبية، كما نلاحظ أن العبارة رقم (5) " إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (**4.462**) مما يؤكد اجماع المستجوبين على أن أكثر تغير جاء النظام المحاسبي المالي على مستوى القائمة المالية وساهم في تعزيز خاصية الملاءمة هودرجة الإفصاح التي تميز بها scf ؛

3- **الفرضية الثانوية الثالثة :** تم قياسها من خلا الفقرات الجزء الثالث من المحور الثالث (**السؤال من 14 إلى 16**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الموثوقية للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الموثوقية للمعلومةالمحاسبية** "، ولاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء الثالث من للمحور

الثالث(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية الثالثة) قيمته (**4,202**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يؤكدون على أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (بالضبط الواردة في الفقرات) في تحقق هذه خاصية الموثوقية، أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتحقق خاصية الموثوقية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.658**) ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**24.015**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية، كما نلاحظ أن العبارة رقم (14) " إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها " حصلت على أكبر تأييد من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (**4.462**) مما يؤكد اجماع المستجوبين على أن أكثر تغير جاء النظام المحاسبي المالي على مستوى القائمة المالية ووساهم في تعزيز خاصية الموثوقية هوجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة ؛

4- **الفرضية الثانوية الرابعة:** تم قياسها من خلال فقرات الجزء الرابع من المحور الثالث(**السؤال 17 و18**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومةالمحاسبية** "، لاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء الرابع من للمحور الثالث(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية الخامسة) قيمته (**4.248**) وبما أنه يزيد عن 3درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يؤكدون على أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (بالضبط الواردة في الفقرات) في تحقق هذه خاصية الموثوقية، أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتحقق خاصية قابلية المقارنة، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0 .657**) ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه

دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**24.984**) وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومة المحاسبية ؛

5- الفرضية الثانوية الخامسة : تم قياسها من خلال فقرات الجزء الخامس من المحور الثالث(**السؤال 19**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الأهمية النسبية للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الأهمية النسبية للمعلومةالمحاسبية** "، لاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء الخامس من للمحور الثالث (الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية السادسة) قيمته (**4.213**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يؤيدون أن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية، أي أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتحقق خاصية الأهمية النسبية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.789**)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**20.235**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**)، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الأهمية النسبية للمعلومة المحاسبية.

6- الفرضية الثانوية السادسة :تم قياسها من خلال فقرات الجزء السابع من المحور الثالث(**السؤال 20**)

تنص هذه الفرضية الثانوية على أنه " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية نفعية المعلومة المحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية نفعية المعلومةالمحاسبية** "، لاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One

(Sample T testوالجدول رقم (64) يبين متوسط حسابي إجمالي للجزء السادس من للمحور الثالث (الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثانوية السابعة) قيمته (**4.052**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بان أفراد العينة يؤيدون أ ان العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها، خاصية نفعية المعلومة المحاسبية، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.823**)، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**16.811**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية نفعية المعلومة المحاسبية.

جدول رقم(57) المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة لكل جزء من المحور الثالث

الفرضيات الثانوية المتعلقين بالفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومة المحاسبية	4,128	0,631	23 .510	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية ملاءمة للمعلومة المحاسبية	4 .234	0.590	25.278	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية موثوقية للمعلومة المحاسبية	4,202	0.658	24.015	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية قابلية المقارنة للمعلومة المحاسبية	4.248	0 .657	24.984	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية الأهمية النسبية للمعلومة المحاسبية	4.213	0.789	20.235	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية نفعية المعلومة المحاسبية	4.052	0.823	16.811	0.000

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss

ثانيا- تحليل نتائج الجدول :بعد تحليلنا للأجزاء المكوِّنة للمحور الثالث والتي يقيس كل منها مدى تحسن خاصة من خصائص المعلومة المحاسبية نتيجة التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، وقد لاحظنا من خلال تحليل النتائج أن التغيرات الجديدة على القوائم المالية وبالذات تلك التي اشرنا إليها قد ساهمت في تحسين كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بنسب قوية، ولأن تحقق هذه الخصائص من شأنه توفير معلومة محاسبية ذات جودة، فيمكن القول أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبية على القوائم المالية قد عززت الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بشكل جيد، وبالتالي فقد ساهمت هذه التغيرات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وسنبين ذلك أكثر من خلال تحليل النتائج الإجمالية للمحور الثالث. كما نلاحظ أن الفرضية رقم (2) " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية ملاءمة للمعلومة المحاسبية** " حصلت على أكبر تأييد إيجابي من قبل المستجوبين بمتوسط حسابي (4.234) مما يؤكد اجماع المستجوبين على تحسن خاصية الملاءمة نتيجة التغيرات الجديدة التي طرأت على القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين حصلت الفرضية رقم (6) " لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية نفعية المعلومة المحاسبية " على أدنى متوسط حسابي (3.971)، مما يشير أنه رغم التأييد الإيجابي لمساهمة التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين خاصية ملاءمة للمعلومة المحاسبية إلى أنها جاءت في الترتيب الأخير من بين الخصائص التي تم تعزيزها ويرجع ذلك في نظر الباحث إلى صعوبة قياس هذا هذه الخاصية نظريا من قبل المستجوبين وذلك لأن إنتاج معلومات ذات جودة عالية تعطي الثقة لمستعمليها، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف إنتاج هذه المعلومة، قد لا يتم إلا من خلال ربط النظام المحاسبي الجديد بعناصر التكنولوجيا واقتصاد المعرفة.وأيضا لأنه ولا يوجد معيار ثابت لاختبار)التكلفة-المنفعة (لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

ثالثا - نتائج الفرضية الثالثة- تنص هذه الفرضية على أنه لم يُحدث " **لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة للمعلومةالمحاسبية** " وهي فرضية عدمية (H0)في حين أن الفرضية البديلة لها (H1) هي " **ساهمت التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومةالمحاسبية** "، لاختبار هذه الفرضية الثانوية استخدم الباحث اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (65) يبين متوسط حسابي إجمالي للمحور الثالث(الذي يضم جميع الفقرات الخاصة بالفرضية الثالثة) قيمته (**4.156**) وبما أنه يزيد عن 3 درجات، فهذا يعتبر مؤشرا بأن أفراد العينة يؤكدون على أثر التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (بالضبط الواردة في الفقرات) في تحقق هذه خاصية قابيلة الفهم، أما الإنحراف المعياري لهذا السؤال فكان منخفضا ويعكس تشتتا قليلا في الإجابات حيث كان (**0.480**) ، وبما أن قيمة مستوى الدلالة تساوي "**0.000** " وهي

اقل من **0.05** فهذا يعني انه دال، وبالنظر إلى إشارة t الموجبة وقيمتها المقدرة ب (**31.151**) وهي اكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي (**1.98**) ، وهذا يدل على رفض الفرضية المبدئية وقبول الفرضية البديلة أي تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؛

جدول رقم (58) يبين المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة لكل محور من الاستبانة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
لم تعرف القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا.	4,160	0,477	31.977	0.000
لم يُحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية .	4,177	0,450	34.45	0.000
لا تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	4.156	0.480	31.151	0.000

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss

خلاصة الفصل:

تعدُّ القوائم المالية في جميع أنحاء العالم الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومة المحاسبية في اتخاذ قراراتهم، و نظرا لهذه الأهمية التي تحظى بها القوائم المالية عملت الجزائر على تحسين عملية الإفصاح المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي يعتبر أقوى خطوة متخذة في إطار الإصلاح المحاسبي بالجزائر،،كما أن تبني المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يجعل من القوائم المالية المقدمة أكثر سهولة و فهم قابلية للقراءة .

استنتجنا من الدراسة الميدانية أن هناك ضرورة ملحة دفعت بالجزائر إلى التوجه بنظامها المحاسبي نحو مفهوم المحاسبة المالية، و يرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب من بينها تلك النقائص التي تخللها المخطط المحاسبي الوطني على مستوى المفاهيمي أو التقني .

كما بينت الدراسة ومن خلال التحليل الإحصائي أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية مهمة جدا وجوهرية سواءا تعلق الأمر بالتغيرات الحاصلة على مستوى عرض القوائم المالية أو تقييم بنود القوائم المالية .

أيضا أكدت الدراسة الميدانية أن النظام المحاسبي المالي ساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث عزز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من خلال التغيرات الجوهرية التي أحدثها على مستوى عرض و تقييم القوائم المالية .

الفصل السادس

نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد :

سنحاول تقديم نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وذلك إنطلاقا من تحقق الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية والمتمثلة في:

- **البعد الأول** : مدى توفر **الخصائص النوعية** للمعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.
- **البعد الثاني** : مدى توفر **الشروط الضرورية** لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.
- **البعد الثالث** : مدى توفر **معايير** الجودة في المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.
- كما حاولنا إعطاء منهجية لتطبيق هذا النموذج.

المبحث الأول: الإطار العام للنموذج المقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية:

للتعرف على هذا النموذج أكثر وعلى آلية تطبيقه سنتطرق خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

المطلب الأول : أهم التعريفات الإجرائية للمصطلحات الخاصة بالنموذج مع الإشارة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من (IASB) وFASB

المطلب الثاني: مقومات النموذج المقترح لتقييم مستوى جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

المطلب الأول : أهم التعريفات الإجرائية للمصطلحات الخاصة بالنموذج مع الإشارة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من (IASB) وFASB

وسنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول : الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

تتمثل التعريفات الإجرائية للدراسة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسبما تناولناها في الفصل السابق ،وتفاديا للتكرار انصب اهتمانا خلال هذا المطلب حول الإختلافات التي عرفتها هذه الخصائص بين أول ظهور لها سنة 1989 و وبين ما توصل المشروع التوافقي بين FASBوIASB ، سنة 2002، حيث توصل كل من FASB وIASB في سنة**2002** ، إلى تفاهم من أجل العمل على إصدار مجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية يمكن تطبيقها في كل دول العالم، ومن أجل ذلك تم الاتفاق على إعداد إطار مفاهيمي مشترك يتضمن أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية الواجب توفرها في هذه القوائم،وتجدر الإشارة هنا أنه لا يوجد إختلاف بين هذه الخصائص و تلك التي تطرقنا إليها في الفصل السابق من حيث المضنون، إلا أن هناك إختلاف من حيث الأولوية و الأهمية في اعتماد كل خاصية ، وسنحاول في مايلي الوقوف على أهم الإختلافات بين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي لـ FASB سنة 1989 وبين الخصائص النوعية وفق الإطار المفاهيمي المشترك بين كل من FASB وIASB :

الفرع الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والدوليةIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

وسنتطرق في هذا الفرع إلى العناصر التالية:

أولا: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب رأي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

:تتمثل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب (**IASB**) في مايلي[674]:

1- **الصفات الأساسية** :الملاءمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة.

1-1: مكونات الصفات الأساسية:

- **الملاءمة** : وتتكون من الأهمية النسبية، القدرة التنبؤية، وقيمة التغذية العكسية.
- **الموثوقية** :وتتكون من الحيادية، التمثيل الصادق، الحيطة والحذر، الجوهر فوق الشكل، وتكاملية المعلومات.
- **القيود** :العرض العادل، المنفعة والتكاليف، التوقيت المناسب، والموازنة بين الصفات النوعية.

ثانيا :الصفات النوعية حسب رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)

تتمثل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب (**FASB**) في مايلي[675]:

2- **الصفات النوعية المحددة للمستخدمين** وتتضمن قابلية الفهم والنفعية"منافع المستخدمين."

2-1 **الصفات الأساسية** :الملاءمة والموثوقية.

2-1-1 مكونات الصفات الأساسية:

- **الملاءمة** : وتتكون من التوقيت المناسب، القدرة التنبؤية، وقيمة التغذية العكسية.
- **الموثوقية** :وتتكون من الحيادية، التمثيل الصادق، وقبلية التحقق.

2- 2 **الصفات الثانوية** :وتتمثل في : الاتساق، وقبلية المقارنة.

2-3 **القيود** وتتمثل في المنفعة والتكاليف، والأهمية النسبية.

ويوضح الجدول التالي الصفات النوعية وفقاً لرأي مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB .

---

[674] الجعارات خالد، **معايير التقارير المالية الدولية2007** ، مرجع سابق، ص: 50 -56.

[675] Kieso, Donald E. ;Weygandt, Jerry j. ; and Warfield, Terry D., **Intermediate Accounting**,Tenth Edition, John Wiley &Sons, Inc, 2003.

الجدول رقم (59) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والدوليةIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB

الصفة	حسب رأيIASB	حسب رأيFASB
الملائمة	صفة أساسية	صفة أساسية
الموثوقية	صفة أساسية	صفة أساسية
قابلية المقارنة	صفة أساسية	صفة ثانوية
الإتساق	لم ترد ضمن الصفات النوعية	صفة ثانوية
الأهمية النسبية	مكون صفة اساسية) الملائمة(	قيد
قيمة التغذية العكسية	مكون صفة اساسية) الملائمة(	مكون صفة اساسية) الملائمة(
القدرة التنبؤية	مكون صفة اساسية) الملائمة(	مكون صفة اساسية) الملائمة(
التوقيت المناسب	قيد	مكون صفة اساسية) الملائمة(
الحيادية	مكون صفة اساسية) الموثوقية(	مكون صفة اساسية) الملائمة(
التمثيل الصادق	مكون صفة اساسية) الموثوقية(	مكون صفة اساسية) الموثوقية(
الحيطة والحذر	مكون صفة اساسية) الموثوقية(	لم ترد ضمن الصفات النوعية
الجوهر فوق الشكل	مكون صفة اساسية) الموثوقية(	لم ترد ضمن الصفات النوعية
العرض العادل	مكون صفة اساسية)الموثوقية(وقيد	لم ترد ضمن الصفات النوعية
قابلية التحقق	لم ترد ضمن الصفات النوعية	مكون صفة اساسية) الموثوقية(
التكلفة والمنافع	قيد	قيد
قابلية الفهم	صفة أساسية	صفة نوعية محددة للمستخدمين
نفعية المعلومة المحاسبية	لم ترد ضمن الصفات النوعية	صفة نوعية محددة للمستخدمين

المصدر : الجعارات خالد، **وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث والثلاثون، 2012، ص.197-196:

ثالثا : الخصائص النوعية المشتركة بين كل من (FASB) و (IASB)والتي جاء بها الإطار المفاهيمي المشترك لسنة2010

في سنة **2002** توصل كل من FASB وIASB ، إلى تفاهم من أجل العمل على إصدار مجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية يمكن تطبيقها في كل دول العالم، ومن أجل ذلك تم الاتفاق على إعداد إطارمفاهيمي مشترك يتضمن أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية الواجب توفرها في هذه القوائم؛

ونظرا للجهود الكبيرة المبذولة من قبل الهيئتين ظهر الإطار المفاهمي لسنة 2010 بنسخة ميزتها بعض الإختلافات عن نسخة 1989 خصوصا فيما يتعلق بالخصائص النوعية، حيث تأثرت بتغيرت الأهداف التي تصبولها المحاسبة، تبعا لتغير المستعملين المستهدفين بالدرجة الأولى حيث ركز هذا الإطار الجديد على ثلاثة مستخدمين أساسيين للمعلومة المحاسبية والمتمثلين للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمقرضين، وعلى هذا الاساس اقتصر الإطار المفاهيمي الجديد على خاصيتين نوعيتين رئيسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة هما الملاءمة(**وتتكون من الأهمية النسبية، قيمة التغذية العكسية، والقدرة التنبؤية**) والتمثيل الصادق، وبالإضافة الخصائص المعزِزة للخصائص الرئيسية والمتمثلة في القابلية للمقارنة والفهم والتقديم في الوقت المناسب والقابلية للتحقق[676]، كما تخلى الإطار المفاهيمي لسنة 2010عن مبدأ التحفظ، واعتبر أنه يتعارض مع الخصائص النوعية للمعلومة المالية وخصوصا خاصية الحياد؛ بينما كان الإطار المفاهيمي لسنة 1989 يعتبر التحفظ كمجرد إدراج نوع من الاحتياط في مواجهة حالات عدم التأكد مع عدم المبالغة في اللجوء إليه[677].

الفرع الثالث: الشروط الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية:

مما يزيد من إيجابية أي مرجع محاسبي ويعزز قدرته على إنتاج معلومة محاسبية ذات جودة عالية، هومدى قدرته على مساعدة من يقوم بمعالجة وإعداد المعلومات المحاسبية، على احترام شروط معينةمن شئنها أن تؤثر بالإيجاب على جودة المعلومات المحاسبية، وهذه الشروط هي:

[676] Ana Lalevi Filipovi, **Revised Qualitative characteristics of financial statments as precondition for streghtening information power on capital market**,Economics and Organization Vol. 9, No 1, 2012, p : 86.

[677] http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201201/eao201201-07.pdf

- **التحديد** : أي أن تكون المعلومة محددة بدقة؛
- **السرعة** : إن سرعة الإيصال للمعلومات لها دور في تكافؤ الفرص لاستخدام المعلومة ؛
- **شمولية**: المعلومة:يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها؛
- **التأكد** : يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.

الفرع الرابع : معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة، ولكي نتمكن من تقوية مانحكم به على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، تطلب منا ذلك إخضاع هذه المعلومات إلى معايير لقياس الجودة والتي تتمثل في : (33)

أ – المنفعة :هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

- **منفعة شكلية** :تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم؛
- **منفعة زمنية** :الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها؛
- **منفعة مكانية** :سهولة الحصول عليها؛
- **منفعة التقييم (تصحيحية)** :أهميتها في تقييم القرارات المتخذة .

ب – الدقة :إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.

ج – التنبؤ :كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت اكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

ح – الفعالية :هي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

خ – ا لكفاءة :هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها.

المطلب الثاني: مقومات النموذج المقترح لتقييم مستوى جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

الفرع الأول : صياغة وتحليل النموذج

سنحاول من خلال هذا النموذج تقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وذلك إنطلاقا من تحقق الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية.

أولا : المتغير المستقل :الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ويمكن إعطاء المتغير المستقل الرمز **Yi** ضمن النموذج المقترح :

Yi: تمثل قيمة المتغير المستقل (الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS)

نستعمل الجدول الموالي ضمن النموذج لقياس مدى التزام المؤسسات محل الدراسة ابالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ويتم ملأ الجدول من قبل الباحث، حيث نعتمد في ذلك على الأداوات البحثية اللازمة للتأكد من الإلتزام الفعلي بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى المؤسسات محل الدراسة .

الجدول رقم(60) الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية

المعايير المحاسبية الدولية المُلتزَم بها	نعم	لا
يوجد إلتزام بالمعايير المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بعرض القوائم المالية: والمتمثلة في المعايير IFRS 1 + IAS1, IAS7 : IAS8		
يوجد إلتزام بالمعايير المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية والمتمثلة في المعايير : IAS(2،11،16،18، 20،21،23،17،38،12،39، 37،36،19+(IFRS 2))		
يوجد إلتزام بالمعايير المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالإفصاح: و تشمل المعايير IAS(10، 24، 26، 33، 32، 34، 29،14) + (IFRS 8, IFRS 5, IFRS 7)		
يوجد إلتزام بالمعايير المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالقوائم المجمعة: و تشمل المعايير IAS (27 ، 28، 31) + (IFRS 3)		
يوجد إلتزام بالمعايير المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالصناعات المتخصصة وتشمل المعاييرIAS (30،40،41.) + IFRS 4 IFRS 6؛		

المصدر :من إعداد الباحث

ثانيا : المتغيرات التابعة

يتحدد مستوى جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي من خلال تحقق الأبعاد الثلاثة المساعدة على تقييم جودة المعلومة المحاسبية، والتي سنتناولها من خلال المتغيرات التابعة التالية:

1- **المتغير التابع الأول** :و يتمثل في تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية

ونستعمل الجدول الموالي ضمن النموذج لقياس تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية

الجدول رقم (61) تحقق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

الإجراءات المحققة للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	محقق	غير محقق
• يوجد إطار قانوني واضح عن كيفية عرض وتقييم القوائم المالية		
• توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها		
• توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية		
• هناك إفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية		
• هناك إفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها		
• هناك تفسير لكيفية حساب بعض البنود الصعبة الفهم		
• تقديم التقارير المالية عند حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي		
• تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية		
• تقديم التقارير المالية للمستخدمين خلال فترات محددة.		
• تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية		
• تقديم معلومات محاسبية عن السنة N-1		
• تقدم معلومات محاسبية تنبؤية		
• توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية		
• توحيد طرق التقييم المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات		
• توحيد عرض القوائم المالية الأساسية		
• توحيد لطريقة عرض القوائم الملحقة		
• يوجد تماثل للمبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية من سنة لأخرى على مستوى المؤسسة		
• يوجد تماثل في طرق التقييم المحاسبي من سنة لأخرى على مستوى المؤسسة		

المصدر :من إعداد الباحث

2- **دراسة أثر الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقوائم المالية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية** :لدراسة أثر الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية سنقوم بتقدير العلاقة التالية :

$$Y_1 = C_1 + B_1 \quad X_i + Ei$$

بحيث:

C_1 : يمثل ثابت الإنحدار

Y1 : يمثل المتغير التابع الأول: **الخصائص النوعية** للمعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية

B1:يمثل معامل الانحدار الذي يقيس تغير**الخصائص النوعية** للمعلومة المحاسبية نتيجة الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

X_i: يمثل المتغير المستقل (الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS)

3- **المتغير التابع الثاني**: يتمثل في توفر الشروط الضرورية لجودة المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية

نستعمل الجدول الموالي ضمن النموذج لقياس توفر الشروط الضرورية لجودة المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية

الجدول رقم (62) تَوفُّر الشروط الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية

الشروط الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية	نعم	لا
• المعلومة الواردة في القوائم المالية دقيقة ومحددة		
• المعلومة الواردة في القوائم المالية المعدة سريعة		
• المعلومة الواردة في القوائم المالية مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها؛		
• المعلومة الواردة في القوائم المالية أكثر إحاطة وتفسير للأحداث		
• المعلومة الواردة في القوائم المالية تؤدي إلى نتيجة واحدة إذا ما تم إعدادها من قبل أطراف مختلفة		

المصدر :من إعداد الباحث

4- دراسة أثر الإلتزام بالتغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في توفُّر الشروط الضرورية لجودة المعلومة المحاسبية :

لدراسة أثر الإلتزام الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في توفير **الشروط** الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية سنقوم بتقدير العلاقة التالية :

$$Y_2 = C_2 + B_2 \ X_i + Ei$$

بحيث :

C_2 : يمثل ثابت الإنحدار

Y_2: يمثل المتغير التابع الثاني **الشروط** الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية)

B2:يمثل معامل الانحدار الذي يقيس تغير في تحقق **الشروط** الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية نتيجة الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

5- المتغير الثالث : يتمثل في توفر **معايير** جودة المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية

نستعمل الجدول الموالي ضمن النموذج لقياس توفر **معايير** جودة المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية

الجدول رقم (63) تَوفُّر معايير تحقق الجودة في المعلومة المحاسبية

معايير تحقق الجودة في المعلومة المحاسبية	نعم	لا
• يوجد تجانس لشكل المعلومة الواردة في القوائم الملية مع احتياجات المستخدم.		
• يتم الحصول على المعلومة الواردة في القوائم وقت الحاجة لاستخدامها.		
• يتم الحصول على المعلومة الواردة في القوائم الملية بسهولة.		
• تكتسي المعلومة الواردة في القوائم الملية أهمية في تقييم القرارات المتخذة.		
• تحتوي المعلومة الواردة في القوائم الملية على عنصر الحياد		

• تمثل المعلومة الواردة في القوائم المالية الحدث تمثيلا كليا		
• تتميز المعلومة الواردة في القوائم المالية بالصدق في تمثيل الأحداث أوالمبادلات التي تبحث في عرضها .وكذلك إمكانية		
• تتميز المعلومة الواردة في القوائم المالية بخلوها من الأخطاء.		
• يمكن الاعتماد على المعلومة الواردة في القوائم المالية كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية		
• يمكن الاعتماد على المعلومة الواردة في القوائم المالية كأساس للتنبؤ بالقوة الايرادية للمؤسسة		
• تُحقق المعلومة في القوائم المالية الأهداف المسطرة لأجلها إذا ما قارناها مع نتائج استخدامها		
• قيمة المعلومة في القوائم المالية أكبر من منفعتها		

المصدر :من إعداد الباحث

5- دراسة أثر الإلتزام بالتغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحقق معايير جودة معلومة المحاسبية المحاسبية :

لدراسة أثر الإلتزام الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في توفير **الشروط** الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية سنقوم بتقدير العلاقة التالية :

$$Y_3 = C_3 + B_3 \ X_i + Ei$$

بحيث :

C_3 : يمثل ثابت الإنحدار

Y_3 : يمثل المتغير التابع الثالث **معايير** جودة في المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية

B3: معامل الانحدار الذي يقيس أثر في تحقق **معايير** جودة في المعلومة المحاسبية نتيجة الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

6- دراسة أثر الإلتزام بالتغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في تحقق الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية :

الشكل الكلي للنموذج

$$Yi = C + B_0 X_i + Ei$$

حيث:

Xi (تمثل قيمة المتغير المستقل) الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

Yi : متغير تابع يمثل الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية الأول (**الخصائص النوعية** للمعلومة المحاسبية) للبعد الثاني **الشروط** الضرورية لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية على مستوى القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية) البعد الثالث (توفر **معايير** الجودة في المعلومة المحاسبية)

B_0 :يمثل معامل الانحدار العلاقة بين الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية ومستوى الإلتزام الإلتزام بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

4منهجية تطبيق النموذج:يتم تطبيق النموذج من خلال الخطوات التالية:

أولا : تحديد عينة الدراسة
-تحديد مجموعة المؤسسات الإقتصادية المراد تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية على مستوى قوائمها المالية؛
ثانيا : التأكد من توفر المتغير المستقل
أكد من إلتزام المؤسسات محل الدراسة بعرض وتقييم القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
ثالثا : التأكد من توفر المتغيرات التابعة
متابعة تحقق الأبعاد الثلاثة لجودة المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
منهجية التأكد من تحقق المتغيرات المدروسة على مستوى المؤسسات محل الدراسة
1- المقابلة الشخصية :وتكون مع المسؤولين والقائمين على نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات المعنية، وكل مستعملي القوائم المالية التابعة لهذه المؤسسة. 2- الملاحظة :وتكون من خلال تتبع بعض مراحل إعداد القوائم المالية وكذا تتبع الاجراءات المحققة للأبعاد الثلاثة التي سبق ذكرها. 3- تحليل الوثائق :من خلال الاطلاع على القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي ...
رابعا تحليل النموذج إحصائيا باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا النموذج قابل للتطبيق على مستوى المؤسسات الإقتصادية التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية تطبيقا كليا و بالنسبة للجزائر في الوقت الراهن لا يمكن تطبيق هذا النموذج باعتبار المؤسسات الإقتصادية العاملة في البيئة الجزائرية لا تطبق المعايير المحاسبية الدولية تطبيقا كليا ،حيث أنها تعيش مرحلة تجاوب مع هذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، و لهذا فإن إستخدام هذا النموذج في ضمن دراسة علمية سيكون أكثر فعالية إذا ما تم إختباره على مؤسسات تطبق المعايير المحاسبية الدولية بحذافيرها ، إن هذه الحالة الأخير من المنتظر ان تنتقل إليها الجزائر على المدى الطويل في تقدير الباحث .

الخاتمة

الخاتمة

شهدت الحقبة لماضية تغيرات كبيرة على المستويين العالمي والمحلي، مست مختلف جوانب المحاسبة، وأحدثت تغيرات جذرية سواء من ناحية إطارها الفكري أوأسلوب ممارسة العمل المحاسبي والاستفادة من مخرجات أوالفهم السليم لطبيعة المحاسبة ودراستها أوإجراء بحوثها، كما أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال وزيادة الاتجاه نحوإنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق المال، إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، مما نجم عنه ظهور المعايير المحاسبية الدولية كاستجابة لمتطلبات العولمة، ولأن الجزائر مرتبط بالعالم المحيط بها كان لا بد لها أن تتأثر ايجابا بهذه التطورات الهامة، ومن هذا المنطلق شرعت في جملة من الإصلاحات لتفعيل حقل المحاسبة لديها، حتى يتلائم مع متطلبات التوحيد المحاسبي الدولي، وينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية ؛

إن احتياجات عصر العولمة : (عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال) انعكس بدوره على المحاسبة، وكان سببا في نشوء المعايير المحاسبية الدولية، ومع الإنتشار الواسع الذي عرفته المعايير المحاسبية وتوسع دائة الإستجابة لها من قبل الدول الكبرى والتكلات الإقتصادية الضخمة، كان من الطبيعي استجابة الجزائر لتأثيرات هذا التغييرات، وخصوص في ظل ماكانت تشهده من تغييرات على المستوى الداخلي نتيجة الانتقال أوالتحول من الاقتصاد الموجه (الاشتراكي) إلى اقتصاد السوق، مما جل الجزائر تعمل على إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني 1975 الذي أصبح لا يتماشى مع هذه التحولات (الداخلية والخارجية)، حيث أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي مطلع سنة 2010، والذي يعد خطوة إيجابية في تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة العالمية من خلال الإعتماد على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، كما أن هذا النظام يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات للتقليل من الأخطار وتسهيل مراجعة الحسابات، كما أنه يهدف إلى الاستجابة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية بخصوص الحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات.

نتائج وتوصيات الدراسة

نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

الفرضية الأول: والتي جاءت على النحو التالي :

- **عرفت القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني قصورا كبيرا**

جاءت نتائج دراستنا مثبِتةً لهذه الفرضية حيث بينت الدراسة أن القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني كانت تعاني القصور من عدت جوانب منها :غياب الإطار التصوري، ضعف الإفصاح المحاسبي، الجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية، قصور على مستوى تقييم بنود القوائم المالية، عدم التجاوب مع متطلبات الإفصاح الدولي.

كما أظهرت الدراسة عدم قدرة القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني على تلبية احتياجات المستخدمين بالشكل المطلوب، ذلك أن المعلومة المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية على المستوى الدولي، اصبحت أكثر جودة، مما جعل المخطط المحاسبي الوطني غير قادر على مواكبة هذا المستوى من الجودة نظرا لما يعتريه من نقائص وأوجه قصور كثيرة؛

الفرضية الثانية : والتي جاءت على النحو التالي :

- **أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على مستوى القوائم المالية**

جاءت نتائج دراستنا مثبِتةً لهذه الفرضية حيث بينت الدراسة، أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية تعتبر مهمة جدا وجوهرية، حيث أن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية قد حسَّن من جودة القوائم المالية، ذلك لما يوفره من أساسا علمي متماسك لإعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك لقدرته على تسهيل عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير، وتفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي، كما أن الإطار التصوري يساعد في تحضير الكشوف المالية بشكل

جيد، بالإضافة إلى دوره في معالجة جوانب القصور المفاهيمي التي عانى منها المخطط المحاسبي الوطني، وهذا ماعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة ؛

- بينت الدراسة بوضوح أن النظام المحاسبي المالي قد أحدث تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية، كما أن الملاحق التي يقدمها SCF تعتبر أكثر تفصيلا من الملاحق التي يقدمها PCN؛
- كما توصلت الدراسة إلى أن قائمة التدفقات النقدية الجديدة وفق SCF قد أضافت قوة إعلامية للقوائم السابقة في PCN؛
- توصلنا من خلال الدراسة ايضا إلى إن قائمة قائمة التغيرات في الأموال الخاصة التي استحدثها النظام المحاسبي المالي تخدم المستعملين باعتبارها قائمة أساسية وفق scf بشكل افضل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسبpcn ؛
- تجسدت أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية في جعل هذه الأخيرة تتوافق مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي إلى حد كبير، نظرا للتغييرات الجوهرية التي التي وقفت عليها الدراسة فيما يخص عرض وتقييم بنود القوائم المالية؛
- بينت النتائج المتوصل إليها أن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل خصوصا مع تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني الشيء الذي أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية ، بالإضافة إلى اعتماد SCF على القيمة العادلة مما جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة ؛

إن التغيرات السالفة الذكر التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية بالإضافة إلى نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها والتي شملت كل من (الإجار التمويلي والضرائب المؤجلة ...) تشكل اضافة معرفية للمحاسب، بما توفره هذه القوائم من تقديم الصورة الصحيحة والعادلة للمعلومات والأحداث الاقتصادية.

الفرضية الثالثة : والتي جاءت على النحو التالي:

- **تساهم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية**

جاءت نتائج دراستنا مثبِتةً لهذه الفرضية حيث بينت الدراسة أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي قد عززت من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على النحو التالي :

أولا :عزز النظام المحاسبي المالي خاصية قابلية الفهم من خلال اهتمامه بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات، واعتماده على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية؛

ثانيا : عزز النظام المحاسبي المالي خاصية الملاءمة من خلال إن درجة الإفصاح التي تميز بها حيث ساعدت في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة، كما أ ن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار، بالإضافة إلى التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة والتي رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار ؛

كما ساعدت القوائم المالية وفق scf أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية، كما توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن قائمة التدفقات النقديةلها إيجابيات كثيرة تعمل مجتمعة على تعزيز خاصية الملاءمة، حيث أنها تفيد في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية، وتساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي، وهي فعالة في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية .، بالإضافة إلى ما توفره من معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي .

ثالثا :عزز النظام المحاسبي المالي خاصية الموثوقية من خلال اتجاهه نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها، بالإضافة إلى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة

رابعا :عزز النظام المحاسبي المالي خاصية قابلية مقارنة من خلال إن توفير الميزانية وجدول النتيجة لمعطيات عن الدورة السابقة

خامسا :عزز النظام المحاسبي المالي خاصية الاهمية النسبية من خلال تحديده للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها

سادسا :عزز النظام المحاسبي المالي خاصية نفعية المعلومة المحاسبية كون ان العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها أكبر من تكلفتها

نتائج الدراسة:

إستنتجنا من خلال الدراسة أن هناك ضرورة ملحة دفعت بالجزائر إلى التوجه نحو مفهوم المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، بهدف التكيف مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي وجودة المعلومة المحاسبية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب من بينها تلك النقائص التي تخللها المخطط المحاسبي الوطني، حيث نجد أن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني كانت تعاني قصورا على مستوى الجانب النظري، من حيث الإطار المفاهيمي والمصطلحات المستعملة، كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح، ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل :الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف بالإضافة النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني، وهي تتعلق بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، قواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، بالإضافة إلى عدم ذكر بعض الحسابات الهامة مثل :رأس المال المسدد ورأس المال غير المسدد، علاوات تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم، القرض الايجاري وغيرها من حسابات ظهرت نتيجة التطور الاقتصادي؛

كما خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى مايلي:

- إن الممارسة العملية للنظام المحاسبي المالي اكسبت المحاسبة الجزائرية نضج كبير في فهم فلسفة المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل التوافق الذي يميز النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد تسجيل وتقييم القوائم المالية وطرق إعدادها.
- إن القواعد والمبادئ والمفاهيم التي على أساسها يتم إعداد وعرض القوائم المالية خلال النظام المحاسبي المالي، متوافقة مع أغلبية ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية رغم الغموض الذي يحيط ببعض الجوانب المحاسبية ، وعدم كفاية شرح بعض المفاهيم وقواعد المعالجات المحاسبية.
- إن فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة تعتمد على المرونة ومسايرة المستجدات الاقتصادية والمالية بالإضافة إلى محاولة توحيد وتيسير الآليات الخاصة بالتسجيل و التقييم، ، وإعداد القوائم المالية.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر تجاوبا مع إحتياجات المستخدمين وأكثر اعتمادية من قِبلهم، كما ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جعل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية أكثر قدرة على تحقيق إفصاح محاسبي قوي، ونشر معلومة مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم المالية على المستوى الدولي، الأمر الذي سيسمح للمستثمر باتخاذ القرارات وإجراء المقارنات والمفاضلة بين الاستثمارات واختيار البديل الأفضل على أساس سليم.

- إن استحداث النظام المحاسبي لقائمة التدفقات النقدية شكل دعم لعملية الإفصاح المحاسبي وقوة إعلامية مضافة تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وضعية المؤسسة وبناء قراراتهم بشكل أكثر ثقة .
- تهدف المعايير الدولية للمحاسبة إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومة مالية شفافة وموثوقة وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والأداء في المؤسسات.
- تساعد المعايير الدولية للمحاسبة في إمكانية إجراء عمليات الحيازة والاندماج بين المؤسسات الأوروبية والجزائرية، وتفعيل الخوصصة بالجزائر، نظرا لوضوح قواعد التقييم المالي وقبولها الدولي، وما يوفره ذلك من شفافية.
- على الرغم من الجوانب الإيجابية التي ظهرت بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد بشكل أساسي من معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هناك بعض جوانب القصور التي نذكر منها : استخدام مبدأ التحفظ لا يزال يطغى على الممارسة المحاسبية، وهوما يظهر من خلال الاعتماد الكلي على نموذج التكلفة، والإفراط في تكوين المؤونات والاحتياطات مما يؤدي التاثير على مستوى جودة المعلومة المالية المنشورة.

توصيات الدراسة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها إليها نقترح ما يلي:

- من الضروري زيادة الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يعزز قدرتهم في استيعاب المعلومات المعروضة والاستفادة منهافي اتخاذ القرارات؛
- إن العمل على توفير معلومات ذات ثقة وشفافية يتطلب من مهنة المحاسبة إيجاد التماسك والتنسيق بين مقومات هذه المهنة و المتمثلة في :الإطار الفكري، المعايير المحاسبية، التأهيل العلمي والعملي للمحاسب، قواعد السلوك وآداب المهنة والإلتزام بالعمل وفقها؛
- الإهتمام أكثر بوظيفة تحليل القوائم المحاسبية وذلك لمساعدة المستثمرين الذين تنقصهم الخبرة المحاسبية؛
- لابد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أوسع للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرار ؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر حتى يتم تفعيل عمل القوائم المالية ؛
- تفعيل نظام المعلومات المحاسبي أكثر، لأنه يعد المسئول عن إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية في المؤسسة؛

- العمل على تطوير الخبرات النظرية والعملية للجهات التي تقوم بتطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
- التقليل من أثر المعوقات التي تحد من استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ؛
- التحديث المستمر لنظام المعلومات المحاسبي وفقًا لمتطلبات بيئة الأعمال؛
- تشجيع القائمين على تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية على إجراء البحوث التطبيقية في ضوء المشاكل التي يواجهونها أثناء عملهم، وتقديم المستلزمات المطلوبة من قبل المؤسسات الاقتصادية التي يعملون فيها أومن قبل الوزارات المتخصصة، أومن قبل نقابة المحاسبين والمدققين؛
- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسات الإقتصادية لأقسام المحاسبة وتزويدها بالكفاءات والخبرات اللازمة، لتنفيذ الأعمال المحاسبية وتقديم تقارير وقوائم متابعة دورية لتسهيل عملية حصول الإدارة على المعلومات أولا بأول وتسوية أي انحرافات قد تحدث؛
- تشجيع القائمين على تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية على إكمال دراساتهم الأولية أو العليا من خلال عمليات الترشح في المعاهد والجامعات سواء للدراسة الصباحية أوالمسائية وتقديم التسهيلات اللازمة في ذلك؛
- ضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات التخطيط بكافة أنواعها، ورسم السياسات المستقبلية للمؤسسات؛
- إعداد وتأهيل متخذي القرارات الإدارية في مجال التحليل المالي وعقد الدورات في مجال اتخاذ القرارات ليتمكنوا من معالجة المواقف الإدارية التي تتطلب قرارات صعبة، مما يسهم في زيادة قدرة متخذي القرارات في التعامل بفاعلية مع المعلومات المحاسبية؛
- نوصي بأن تقوم المؤسسات بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع القوائم المالية لشركات أخرى تعمل في نفس المجال باستمرار، لأن ذلك يعطي تقييم أفضل لوضع المؤسسة، ومن ثم العمل على تحسين ذلك الوضع من الناحية الإدارية والمالية؛
- يجب على النظام الجبائي مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وبهدف تكييفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وعليه يجب على الإدارة الجبائية اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية،وبالتالي يجب إعادة النظر في جملة من المفاهيم والقواعد الجبائية بهدف تكييفها مع مستجدات النظام المحاسبي لتحقيق التناسق وتقليل الفروقات؛

آفاق الدراسة

على ضوء مكتسباتنا خلال هذه الدراسة ارتأينا أن نقترح :

- **تطبيق النموذج المقترح لتقييم جودة المعلومة المحاسبية مع العمل على تطويره**

كما يمكننا أن نقترح مجموعة من البحوثعلى النحو التالي:

- آلية تفعيل المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي واثرها على جودة المعلومة المحاسبية ؛
- أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSASB) على جودة المعلومات المحاسبية؛
- أثر استعمال القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
- مدى صلاحية تطبيق الإفصاح الإلكتروني XBRL في تفعيل جودة المعلومة المحاسبية
- نموذج مقترح لمساعدة البيئة الجزائرية على تطبيق الإبلاغ الاكتروني XBRL

المراجع

قائمة المراجع المعتمدة في البحث:

﴿المراجع باللغة العربية:﴾

الكتب

1- أسعد حميد، ، **الإدارة المالية، الأسس العلمية والتطبيقية**، دار وائل للنشر، عمان، 2010

2- احمد الطرطار، **تقنيات المحاسبة العامة غي المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية**، الجزائر، 2002

3- أحمد رياحي بلقاوي، **النظرية المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

4- أحمد محمد العداسي، **تحليل القوائم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ، الطبعة 1، 2011.

5- أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000

6- أحمد نور، **المحاسبة المالية – القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي– وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000

7- القاضي حسين، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2006

8- الأعمش، **أسس المحاسبة العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991

9- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي دروس وتطبيقات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2006

10- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، **التسيير المالي(الإدارة المالية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 2011

11- أمين السيد أحمد لطفي: **إعداد وعرض القوائم المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

12- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة–منظور التوافق المحاسبي الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الجزء 1، 2006

13- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية المؤسسات المتعددت الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004

14- أيمن الشنطي، عامر شقر، **مقدمة في الإدارة والتحليل المالي**، ط1، دار البداية، عمان، 2007

15- بن ربيع حنيفة، **الواضح في الحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2010

16- ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002

17- جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** .ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010

18- جويل ليرنز جيمس كاشين، ترجمة كمال جسين، صبري ندا، **مبادئ المحاسبة**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2003

19- حسين أحمد حسين علي، **إعداد وتحليل وتفسير القوائم المالية المحاسبية – قائمة الدخل الميزانية العمومية – قائمة التدفقات النقدية – التحليل الأفقي – التحليل الرأسي_ النسب المالية**، المكتب الجامعي الحديث، لإسكندرية، مصر، 2006

20- حسين القاضي، مأمون حمدان – **المحاسبة الدولية وومعاييرها** –دار الثقافة، عمان، الطبعة 1، 2008

21- حكمت أحمد الراوي: **المحاسبة الدولية**، دار حنين للنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 1995

22- حماد طارق، **موسوعة معايير المحاسبة : شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الدار الجامعية، مصر، 2000

23- حمزة بشير أبوعاصي، **مبادئ المحاسبة، الجزء الأول**، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2000

24- حمزة محمود , **التحليل المالي – تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** , مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع , عمان، 2000

25- حنان، رضوان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير – دراسة معمقة في نظرية المحاسبة–**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل، 2003

26- حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2007

27- خالد الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS**، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة، 2008

28- خالد أمين عبد الله وآخرون، **الأصول المحاسبية**، مركز الكتب الأردني، الأردن، 1999

29- خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2014

30- خالد راغب الخطيب، **أصول المحاسبة**، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998

31- خالد راغب الخطيب، التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات، في ضوء معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2009

32- خليلي الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار الثقافة، عمان، الأردن، الجزء 1، 2005،

33- خنفر مؤيد، راضي المطارنة، غسان فلاح، **تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي**–، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 2، 2011

34- دريد كامل، **الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة، عمان، 2006

35- دليمي خليل وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج01، دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، مبادئ المحاسبة، 2005

36- دونالد كيزو، **المحاسبة المتوسطة**، دار المريخ، 2005،

37- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن 2006

38- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009

39- رضوان حلوة حنان، **مبادئ المحاسبية المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009

40- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري –التطبيقات العملية–**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009

41- رضوان حلوة حنّان، نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009

42- رضوان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير – دراسة معمقة في نظرية المحاسبة–**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل، 2003

43- ريتشارد شرويد وآخرون، ترجمة خالد قلي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ الرياضي، 2006

44- زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، **التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد**ديوان المطبوعات الجامعية، ، الطبعة الثانية، 2011

45- السعيد فرحات جمعة، **الأداء المالي لنظمات الأعمال**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000

46- سليمان مصطفى الدلاهمي، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008

47- سمير محمد عبد العزيز، **الإستثمار التمويل التحليل المالي، مدخل في التحليل واتخاذ القرار**، مركز الإسكندرية للكتاب، 2006

48- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008

49- الشيرازي عباس، **نظرية الحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1999

50- صالح آدم، صالح الرزق، **المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار حامد عمان، 2000

51- صلاح حواس، **المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي**، جامعة الجزائر، 2012

52- طارق حماد عبد العال: **موسوعة معايير المحاسبة** ، دار الجامعة، الإسكندرية، ، الطبعة الأولى، 2000

53- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية : **أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002

54- طارق عبد العال حماد، **دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006

55- طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2002

56- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة :**شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية**، الجزء الثاني، 2011 ، القاهرة، 2002

57- طارق عبد العالي حماد، **موسوعة معايير المحاسبة :القياس والتقييم المحاسبي**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003

58- طارق عبد العالي حماد، **دليل إستخدام معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009

59- طارق عبد العالي عماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، ج1 الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008

60- عاطف الأخرس، إيمان الهنيني، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاها**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2000،

61- العامري محمد علي، **الإدارة المالية المتقدمة**، دار إثراء، للنشر عمان، 2010

62- عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988

63- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المبادئ المحاسبية**، ط1، داروائل، عمان، ، 2008،

64- عبد السميع الدسوقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار وائل للنشر، الأردن، 2002

65- عبد الناصر نور، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2005

66- عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة الماليةوفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الدار الجامعية الاسكندرية، 2004

67- عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دون دار نشر، 2011

68- عقل مفلح، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي**، عمان : دار المستقبل للنشر، الطبعة الثانية، 2000

69- فان جريونج، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية–دليل التطبيق–**، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006

70- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والاصول**، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2004

71- فريدريك تشوي، وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004

72- فوائد التميمي، عدنان تايه ، **التحليل والتخطيط المالي –اتجاهات معاصرة–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الردن، ، 2008

73- فوائد التميمي، عدنان تايه، **التحليل والتخطيط المالي –اتجاهات معاصرة–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ، 2008

74- كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لغرض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، 2006

75- كمال الدين مصطفي الخداش، وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 2، الجزء 1، 1998

76- كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر الى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2004

77- كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبية المتوسطة**، الجزءالأول، دار المريخ للنشر، السعودية، الطبعة الثانية، 1990

78- لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011

79- لعشيشي جمال "محاسبة المؤسسة والجباية، وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2011

80- المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار المريخ النشر، المملكة العربية السعودية، 2011

81- محمد أبونصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي–الجوانب النظرية والعملية –**، دار وائل، عمان، 2008

82- محمد أبونصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الطبعة 3، دار وائل للنشر، 2014

83- محمد أبونصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية :الجوانب النظرية والعملية**، الجامعة الأردنية : عمادة البحث العلمي، الأردن:عمان، الطبعة 2، 2009

84- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2003

85- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء، البويرة، الجزائر2010

86- محمد سعيد عبد الهادي، **الإدارة المالية، الإستثمار والتمويل التحليل المالي، الأسواق المالية الدولية**، دار الحامد للنشروالتوزيع، 2008

87- محمد سيد درويش عبد الناصر، **مبادئ المحاسبة المالية –الأصول العلمية والعملية–**، الطبعة الأولى، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010

88- محمد شريف توفيق، **المحاسبة المالية المتوسطة– محاسبة شركات المساهمة**–، مكتبة التكامل، الزقازيق، مصر، الطبعة الثانية، 1999

89- محمد صالح الحناوي، نهال فريد مصطفى، **الإدارة المالية، التحليل المالي لمشروعات الأعمال**، المكتب الجامعي الحديث، 2008

90- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2004

91- محمد محمود عبد ربه، **العايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**، جامعة عين الشمس، 2006

92- محمد مطر– **مبادئ المحاسبة المالية** – دار وائل، عمان، ط4، 2007

93- محمود إبراهيم تركي، **تحليل التقارير المالية**، الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، الرياض، 1995

94- مسعد محود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة 1، دار إثراء للنشر، الأردن، 2009

95- مطر، محمد، **مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية – ومشاكل الإعتراف – والقياس والإفصاح**، الأردن :عمان، دار وائل للنشر، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، 2007

96- مفيد عبداللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، الطبعة1، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر، 2008

97- ممحمد أحمد العظمة يوسف عوض العادلي، **المحاسبة المالية**، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986

98- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونين، **معايير المحاسبة الدولية** 2002

99- منير إبراهيم هندي، **الإدارة المالية مدخل تحليل معاصر**، ط5، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003

100- منير شاكروآخرون، ، **التحليل المالي – مدخل صناعة القرارات**، الأردن :عمان، دار وائل للنشر، 2008

101- منير محمد عبد العزيز، **الإستثمار التمويل التحليل المالي، مدخل في التحليل واتخاذ القرار**، مركز الإسكندرية للكتاب، 2006

102- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2013

103- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم الماليةومدخل نظري تطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2009

104- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **التقارير المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، بدون سنة

105- الناصر محمد سيد درويش، **مبادئ المحاسبة المالية(2) التسويات الجردية والافصاح المحاسبي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010

106- نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، **المحاسبة الدولية :الإطار الفكري والواقع العلمي**، الرياض :الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998

107- النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ، 2006

108- النقيب كمال عبد العزيز، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2004،

109- النقيب كمال عبد العزيز، **تطور الفكر المحاسبي**، مدخل تاريخي–منهج فلسفي، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الأردن، 1999،

110- نور أحمد، "**المحاسبة المالية القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية**"، الدار الجامعية، 2000

111- نور عبد الناصر، صيام وليد، الخد اش حسام الدين، **أصول المحاسبة المالية الجزء الثاني**، عمان :دار المسيرة، الطبعة 3، 2005

112- هيري فان جيريوننج، تعريب طارق حماد، معايير التقرير المالية الدولية -**دليل التطبيق-، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية**، مصر، 2004

113- وصفي أبوالمكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002

114- وليد الحيالي، **الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي**، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004

115- وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007

116- وليد ناجي الحيالي، **مذكرات في التحليل المالي في المؤسساتالتجارية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007

117- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007،

118- يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة، مصر، 2004

119- يوسف محمد، حلس سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، ط1، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

120- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001،

1- محمد عصام البحيصي، **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية**، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير2006

2- أحمد الزهرة، **فاعلية التحليل المالي في النشاط المصرفيدراسة تطبيقية في مصرف الرافدين**، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ، العدد 27، 2010،

3- آمال نوري محمد، **مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية دراسة تحليلية بالإعتماد على بيانات عدد من الشركات العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد33، 2013

4- بشرى نجم، سلامة إبراهيم، **دور الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملائمة المعلومات المحاسبية مدخل تحليلي**، ، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية المجلد 20، العدد79، 2014

5- تانيا عيد القادر، **دور قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ اللقرارات الإدارية**، جامعة كركوك للدراسات الانسانية، المجلد: 3 الاصدار:، 2008

6- جبر إبراهيم الداعور، **العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية" دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة الأزهر – غزة، سلسلة العلوم الإنسانية المجلد 10 ، 2008

7- جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد3، 2013

8- جهماني، عمر عيسى واحمد الداود عبد الفتاح، **التنبؤ بفشل الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية باستخدام القياس متعدد الاتجاهات**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد31 ، العدد، 2009، 233

9- حسين أحمد دحدوح، ***دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية***، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 24 العدد الثاني، 2008

10- حكمت حمد حسن، **كشف التدفق النقدي:ضرورة أم ترف؟**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 2008

11- داود سلمان، عبد الخالق ياسين **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية العدد24، المجلد 6، 2009، ص:129.

12- زغدار احمد، .سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS)**، مجلة الباحث – عدد07 ، 2010

13- زيد عائد، ابراهيم السعبري، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد8، العدد25، السنة 2013، ص:223.

14- سالم محمد عبود، **تقويم أداء المصارف التجارية باستخدام أدوات التحليل المالي، دراسة تطبيقية في مصرف دجلة والفرات للتنمية والإستثمار**، مجلة المثنى للعلوم الإقتصادية، المجلد3، العدد5، السنة 2013

15- سامح مؤيد العطعوط، مفيد الظاهر، **أثرا مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 21، تشرين الأول، 2010

16- سلمان حسين عبد الله، **نحوإعتماد أقليمي عربي للغة في إعداد الكشوفات المالية الختامية للشركات –دراسة تطبيقية باستعمال معايير الإبلاغ المالي الدولية–**، مجلة التقني، المجلد الرابع والعشرون، العدد التاسع، 2011

17- سويلم حسن علي محمد، **رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية المنشورة عن ربحية المؤسسة بالتطبيق على سوق الأوراق المالية في مصر دراسة إختبارية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد1، المجلد 22، 2000

18- صابر عوض، **تاثير مؤشرات التحليل المالي في ترشيد القرارات الإستثمارية**، محور العلوم الإرية والمصرفية، القادسية للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد9، العدد2، 2007

19- صفوان قصي عبد الحليم، الكاظم اسماء، **إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 3، العدد 6 ، 2013

20- عامر محمد سلمان، حسين كاظم، **نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة بالتطبيق على شركة الألبسة الجاهزة** المساهمة المختلطة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 18، العدد، 69، الصفحة: 339.

21- عامر محمد سلمان، **مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدار والإقتصاد، جامعة واسط، العدد16، 2014

22- عباس، احمد عبد علي، **استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الاداء**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد (32)، 2012،

23- عبد الرحمن مرعي، ***دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية***، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 22 العدد الثاني، 2006

24- عبد العزيز السيد مصطفى، **المحاسبة عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات(المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. كلية التجارة . جامعة القاهرة** . العدد 51، 1997

25- عقاري مصطفي، **المعيار المحاسبي الدولي 1–عرض القوائم المالية–**، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية جامعة باتنه، العدد الأول، جوان 2007

26- علاء، جعفر الهام، **أهمية قائمة التدفقات النقدية وتأثيرها على القرار الاستثماري**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15 العدد 1، 2013

27- علاء فريد عبد الأحد، **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول ((من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية))** ، مجلة دراسات ادارية، كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 13، 2014،

28- علي إبراهيم حسن وآخرون، **الإستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية، وبطاقة الأأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف**، مجلة تنمية الرافدين، العدد113، المجلد53، 2013

29- عماد صالح نعمة، **تقويم أداء الشركات باستخدام النسب المالية، دراسة تطبيقية في شركة صلاح الدين العامة**، مجلة تكريت للعلوم الإقتصادية، العدد9، 2008

30- فواز صالوم حموي، **مشكلات الاستئجار التمويليLeasing وأثرها في عملية اتخاذ القرار التمويلي الأمثل في تنفيذ الاستثمارات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 21 العدد الأول، 2005

31- فيصل زماط حسن السليم، **متطلبات الإعتراف والقياس الدولية للأصول المعنوية ودورها في ترشيح المنظمات للإستغلال هذه الأصول**، المجلة العراقية للعلوم الإقتصادية، العدد 15، 2007

32- قاسم، صبيحة .جميل، أحمد نزار" ***.أثر التدفقات النقدية في عناصر هيكل رأس المال – دراسة تطبيقية بالإعتماد على البيانات عدد من الشركات العالمية***"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت :كلية الإدارة والإقتصاد.، المجلد5 ، العدد14، 2009

33- قدومي ثائر، الكيلاني قيس، ، **"استخدام قائمة التدفقات النقدية لتقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة مابين سنة2000–2003**، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقيةلأردنية، المجلد9 ، العدد1 ، 2006

34- **قورين حاج قويدن**، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد10، 2012

35- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائرIAS/IFRS** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2010,

36- ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم(21) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد، 16، العدد2، 2014

37- محمد بن حمد المغيولي، **معيار مقترح للمعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود الإنشاءات طويلة الأجل في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك سعودللعلوم الإدارية، العدد17، 2005

38- محمد عبد الحميد طاحون، **إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر**، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس، 2001

39- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيقه في إقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة باتنة، العدد الرابع، 2008

40- مدثر طه أبوالخير، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول**، جامعة الملك المجلة العلمية – التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا – العدد الثاني، 2008

41- مصطفى يونس، خضير الطائي، **مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي**، *مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية*، المجلد 19، ، العدد 74، ص:416-417.

42- منصور محمد، ***مدى ملائمة قائمة التدفقات النقدية في اتخاذ القرارات-دراسة نظرية تطبيقية-***، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد1، 2001

43- منى كامل حمد، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي(دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم(41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم(11)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 36، 2013

44- نادية سامي خضر، **دراسة لإعداد قائمة التدفقات النقدية في المصارف التجارية العراقية، بالتطبيق على مصرف الموصل لللتنمية والإستثمار**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد22، سنة2008

45- نبيل الحلبي، **دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية – دراسة تطبيقية-**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 22 العدد الأول، 2006

46- نور الدين الدين مزياني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل التوافق المحاسبي الدولي**، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية – جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة عدد4، 2009،

47- الوابل بن على الوابل، المحتوى الإعلامي لقائمة التدفقات النقدية، مجلة الإدارة العامة، ، المجلد 36, العدد 2، السعودية، 1996

48- يحيى التميمي، شبلي توفيق، الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها، مجلة الإدارة والإقتصاد، المجلد الخامس، العدد العاشر، بغداد، 2013

أطروحات الدكتوراه

1- تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2005

2- إسماعيل خليل إسماعيل، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012

3- بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر**، اطروحة دكتوراهفي علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2010

4- حواس صلاح، ***التوجه الجديد نحومعايير الإبلاغ المالي الدولية***، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة الجزائر، 2008، 2009،

5- شعيب شنوف، "**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**"، أطروحة دكتوراه، في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007

6- العرابي حمزة، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2013

7- مجدي أحمد السيد الجعبري، **مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارةالإلكترونية**، اطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، بالأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2012

8- مختار مسامح، **توحيد أنظمة إعداد، تدقيق ومراقبة حسابات الشركات في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والمالية وخصوصيات التشريعات الوطنية و المحلية** ، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنه، كلية العلوم الأقتصادية، 2011/2010

9- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

10- هواري سويسي – **تقييم المؤسسة ودوره في إتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/ 2008

الأطروحات والرسائل العلمية

رسائل الماجستير

1- بكيحل عبد القادر، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي**، رسالة ماجيستير في علوالتسيير ، ، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، 2009/2008،

2- أحمد توفيق بارود، **معوقات تطبيق نظام التأجير التمويلي كأداة لتمويل المشروعات الإقتصادية –دراسة تطبيقية على المؤسسات المالية غير المصرفية العاملة في فلسطين**-، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، 2011

3- أحمد مصطفى الهندي، **العوامل المؤثرة في حجم الإيجار التمويلي لشركات المقاولات والمؤسساتفي الأردن دراسة إختبارية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2013

4- بودبة خالد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية والمالية للمؤسسات** الإقتصادية، رسالة ماجستيرفي العلوالتجارية، المدرسة العيا للتجارة، الجزائر، 2006

5- بوعلام صالحي، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010

6- رميدي عبد الوهاب، ، **القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجيستير في العلوالتجارية، جامعة لمدية، 2010 /2011،

7- سليم بن رحمون، ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي الماليالجديد، رسالة ماجيستير في العلوالتجارية كلية العلوم الاقتصادية، جامعة – بسكرة-، 2013

8- الشلتوني فايز، **مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، للجامعة الإسلامية بغزة سنة2005

9- شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، ، كلية العلوم الاقتصادية، باتنه، 2008،

10- طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية واقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004

11- لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة، 2011

12- الناصر شحدة السيد أحمد، **الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الإئتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008

13- يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تبسة، القطب المكون:جامعة أم البواقي، الجزائر، .2010/2011

1- بالرقي تيجاني وآخرون، **دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية-IAS-IFRS) IPSAS)في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014

2- أحمد بوراس، هدى كرماني، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**، ورقة بحثية مقدمة، ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة عنابة-الجزائر، ومي 21 و22 نوفمبر 2007 .

3- احمد مخلوف، **الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي، الأول حول: دور معايير الابلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وايجاد لغة مشتركة، ليومي13 – 15 / اكتوبر /2009.

4- بديسي فهيمة، بولجنيب عادل، **تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية-IAS-IFRS) IPSAS)في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014

5- برنس ميخائيل غطاس، **دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات، المؤتمر الدولي حول: الإقتصادية العالمية في عالم سريع التغير، كلية العلوم الإدارية جامعة الكويت، 16 -17 ديسمبر، 2008.

6- حاج قويدر قورين، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية(IFRS/IAS)**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية-IAS-IFRS) IPSAS)في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014، ص: 349.

7- حمزة طيبي، لخضر رينوبة، **إعداد المعلومات المالية والمحاسبية وفق المعايير الدولية IFRS في سياق الحوكمة المؤسساتية –التصور والمدركات–** ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014، ص:503.

8- حميداتوصالح، بوقفة علاء، **دور معايير المحاسبة الدوليةIAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول" :الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة البليدة كلية العلوم الإقتصادية، "يومي 29 و 30نوفمبر2011

9- خاد إدريس، مايوعبد الله، **قراءة في المعيار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الوطني، حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي 2013

10- رجم محمد خميسي، **الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011

11- شعيب شنوف، لعلى رمضاني، **دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في جلب الاستثمارات في البلدان العربية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية-IAS-IFRS) (IPSASفي تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014.

12- صالح مرزاقة، عبد لكريم فرحات، **النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية : الواقع والأفاق**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014

13- طارق عبد العال حماد، **حساب الضريبة المؤجلة فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبى المصرى**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات، مؤتمر المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008، ص: 14.

14- عزوز علي، متناوي محمد، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديدفي ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، افاق، تحديات معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي– الجزائر، 17 18 .جانفي2010

15- عواطف محسن، **التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية**: واقع وتحدي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011،

16- مبارك بن زاير، بن سالم عامر، مرقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول المعايير المحاسبية الدولية والمؤسسة الإقتصادية الجزائرية –متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة بشار، 25، 26 ماي 2010.

17- مجيلي خليصة، شيبوب ريمة، **أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول: دور معايير المحاسبة الدولية-IAS-IFRS) (IPSASفي تفعيل أداء المؤسسات والحكومات:جامعة قاصدي مرباح، يومي 18-19 نوفمبر 2014

18- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيقه في إقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، 17-18 جانفي، 2010

19- مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباحورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2009

20- معتصم دحو، **أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS بالجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي حول:الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقهفي ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، 15/14/13 اكتوبر2009

21- نذير نصر الدين، بوشناف عمار، **جدول تدفقات الخزينة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه، جامعة سعد دحلب، كلية العلوم الإقتصادية، البليدة، أكتوبر 2009

22- وهيبة خنيش، **أثر الانتقال لتطبيق المعاييرالمحاسبية الدولية لأول مرة (IFRS1) على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، (دراسة حالة مؤسسة نفطال– الشراقة– الجزائر)**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولى حول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، أكتوبر 2009

23- يحياوي مفيدة، عريف عبد الرزاق، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي داخل المؤسسة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي الوادي، 2010

القوانين والمراسيم والقرارات

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 74، قانون رقم 07 - 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ، يتضمّن النظام المحاسبي المالي.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20جمادى الأولى لعام 1429 الموافق لي 26ماي 2008، تضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11مؤرّخ في 15ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد رقم 19، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009
- القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 77 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2001
- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة
- المرسوم التنفيذي المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة

﴿المراجع باللغة الأجنبية﴾

1- A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger 2009

2- Ali Tadzait ,**Maitrise du système comptable financier** .édition ACG,Algérie2009

3- B.Chabane et L.Dahbia **le système comptable financier : Avancées et exigences de son application** ,séminaire international .les normes comptable internationale IAS/ IFRS Evolution et application le cas de l'Algérie .université TIZI-OUZOU les 20 et 21 mai 2008

4- Barry Elliott and Jamie Elliott,**Financial Accounting and Reporting**, 11th Edition,prentice hall,2004

5- Bernard raffounier et autres , **comptabilité internationale**, Vuibert, Paris, France, 1997

6- Bernard colasse, **harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit**, Economica, paris, 2000

7- Bernard Raffournier- **les Normes comptables internationales(IAS/IFRS)** - 2e édition, economica, Paris, France, 2005

8- Bernard raffournier**, les normes comptable internationale (IFRS.IAS)**, 3 eme édition, économica, paris , 2006,

9- Bernard RAFFOURNIER, **les normes comptables internationales**, 3eme édition, economica France, 2006.

10- Briston, RJ . ,the evolution of accounting in developing counpries,internatonal journal of Accounting ,N°.14,Fall,1978.

11- Carl S. Warren,James M. Reeve,Jonathan E. Duchac**, Financial Accounting,**Western, Cengage Learning,12 th , 2012

12- Catherine Maillet, Anne Le Manh : **NORMES COMPTAPLES INTERNATIONALES IAS / IFRS**, Edition 2006

13- Céline bigoy, les IAS (international Accounting Standard), rapport de recherche bibliographique, enssib, Lyon, mars, 2003

14- Chris Martin & Julie Hartley**, Intangible Assets**, ACCA Research Report No. 93, 2006

15- Christel decock good,franck dosne,**cmptabilité internationales: les IAS/IFRS en pratque**,paris,2005.

16- Conso. Pierre et Hemici.Farouk**; Gestion financière de l'entreprise**, 9 eme édition, DUNOD, Paris 1999

17- Cyrille Mandou, **Comptabilté générale de l'entreprise**, De boeck, paris, 1er édition , 2003

18- D. Alexander C. Nobes, **Financial Accounting: An International Introduction**, Pearson Education, England,2004

19- Dahowy, K., et al., "The Conflict between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt", Advances inInternational Accounting, No. 15,2000.

20- Deloitte ,**Guide de référence sur les IFRS** ,Edition2013

21- Donald E. Kieso and outher, Intermediate Accounting, 14th edition,John Wiley & Sons, Inc., *2009*

22- Dyckman ,Thomas R. & Davis, Charles J. "**Intermediate Accounting** " Mc Graw Hill,USA,2001

23- Elena Barbu, **Tracing the evolution of research on international Accounting Harmonisation**, document de recherche N° : 2004 -03, log – IAE D'orléans

24- Epstein B.J & Mirza A, **IAS interpretation and application of international accounting standards**, England, Jhon Wiley & Sons.Inc, 2002

25- Eve CHIAPELLO et autres, **Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier**, La Découverte, Paris, France, 2005

26- Ferdy van Beest, Geert Braam Suzanne Boelens, "**Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics**", NiCE Working Paper 09-108, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Institute for Management Research, Radboud University, Nijmegen, April 2009

27- Frederick D.S. Choi, Gary K. Meek. **INTERNATIONAL ACCOUNTING** , 7th ed, Prentice Hall ,2010

28- G. Heem et P. Aonzo, **«la normalisation comptable internationale: ses acteurs salégitimité ses enjeux»**, revue d'économie financière, France N°71, 2003

29- Gapron. M, **la comptabilité en perspective**, paris, édition la découverts, 1993

30- Garrison, ray and outhers, **Managerial Accounting**, New York: McGraw-Hill, 11 edition ،2006

31- Georges Langlois & Micheline Friédérich, **Comptabilité financier**, Edition Foucher, Vanves, 2008

32- Hackel, K. and Livnat, J,**Cash Flow and Security Analysis**, Irwin Professional Publishing, Chicago, USA,1996

33- Higgns Robert.C**. " Analysis for Financial Management"** 6th ed , Mc graw –Hill .high Education , 2001

34- J.BARRAEU et J.DELHAYE, **Gestion financière**, 9eme édition, paris : Dunod, 2001

35- Jacqueline LANGOT, **Comptabilite anglo saxonne, normes, mécanismes et documents financiers**, économica,Paris, 3ème édition, 1997

36- Jean françois Bosquet ,Tomas E.Jean et Eric Delesalle ,**Normes IAS/IFRS que faut-il faire?comment s'y apprendre** ,2 eme édition ;organisation ,Paris ,1993

37- Jean François Des Robert, François Mechin , Herve Puteaux – **normes IFRS et PME** – Dunod – Paris , 2004

38- Juergen H. Daum ,**Intangible Assets-Based Enterprise Management– A Practical Approach "-PMA IC Symposium,** Stern School of Business ,New York University, USA, December, 2005

39- Krishnan,G.V.and J.A.Largay,"**the predictive Ability of Direect Method cash Flow Information**",Journal of Business and Accounting 27(1and2), 2000

40- L'équipe rédactionnelle de RF comptable**: code IFRS normes et interprétations**, 3 éme édition, Groupe revue fiduciaire, France, 2007.

41- Lionel Escaffre et Eric Tort, les Normes Comptables Internationales **IAS/IFRS,** Gualino éditeur, Paris, 2004

42- Mabrouk Hocine ,**code de commerce** ,Edition Dahleb , Algérie1999

43- Me Dominique Villemot, **Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales** , revue de Droit fiscal N°50, année 2003.

44- Muriel Nahmias, **L'essentiel des normes IAS/IFRS, juste valeur, une révolution comptable**, éditions d'organisation, paris,2004

45- Nandakumar Ankarath, Kalpesh J. Mehta, T. P. Ghosh, Yass A. Alkafaji ,**Understanding Fundamentals IFRS-International Financial Reporting Standards**, JOHN WILEY & SONS, INC,2010.

46- Nasir, Norita and Abdullah, Shamsul, **"Information Provided byCash Flow Measures in Determining Ferrms Performance: Malaysian Evidence",** American Jounal of Applied Sciences, Volume 1, No 2, 2004

47- Nassiba BOURAOUI, **Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché**, mémoire de magistère en sciences de gestion, option

48- Needles, B.E., and Powers, M, **Financial Accounting**, 8th Ed. New York: Houghton Mifflin Company,2004

49- *Nikiting Mark & Regent M.O,;**introduction à la comptabilité**, Armond Colin, éd, Paris, 2000*

50- Odile barbe-dandon, Laurent Didelot: **maîtriser les IFRS**, 3éme édition,Groupe revue fiduciaire, paris, 2007

51- Pascal barneto,**Norm IAS/IFRSNApplication Aux état Financier**,Dunod,paris,2edition,2004

52- Paul D. Kimmel , and outhers, **Financial Accounting**, 6 th Edition, John Wiley & Sons, Inc. United States of America, 2011

53- Pierre lassegue, **gestion de l'entreprise et comptabilité**, paris, édition Dalloz, 1996

54- Rachida boursali. **Les normes comptable du SCF** .Aloulfia talita ,2010

55- Rober f.Mrigs and walter B.meinbs.**Accounting the basis for business decision**.s end edition, Mc.graw publishing company,1990.

56- Robert E. Hall **,Struggling to Understand the Stock Market (the Richard T. Ely Lecture**, American Economic Review, Papers and Proceedings 91, May 2001

57- Robert OBERT**, Pratique internationale de la comptabilité et de L'audit**, DUNOD, paris 1994

58- S.Bachagha :**pour un référentiel comptable algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marché**,Ed.dar alhoda.algerie,2003

59- Stephan Brun , **Essentiel des normes comptables internationales**,Gualino éditeur Paris, 2004

60- Steven M. Bragg ,**The Vest Pocket Guide to IFRS**, John Wiley & Sons, Inc. United States of America,2010

61- Toy ,J, S ,and, Parker ,R ,H.,**international harmonization and standardization**, vol 26,N°1 , 1990,

62- Wild, John J.& Larson, Kermit D. & Chiapptta, Barbara, **"Principles of Financial Accounying "**, 18th Ed, McGraw-Hill, 2007

63- Yap,c, **User's perceptions of the Need for Cash Flow statements-Australia Evidence**.The European Accounting Revie 6(4), 1997

sites internet :

1.	www.accaglobal.com
2.	www.ascajordan.org
3.	www.finharmony.net
4.	www.focusifrs.com
5.	www.handels.gu.se.
6.	www.iasb.org
7.	www.iasj.net
8.	www.kantakji.com
9.	www.ifrs.org

الملاحق

الملحق رقم (1)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة فرحات عباس سطيف _1

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

إستمارة إستبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه بعنوان:

التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تحسُّن جودة المعلومة المحاسبية التي توفرها القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)

لذلك نضع إستمارة الاستبانة المرفقة بين يدي حضرتكم راجين التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها نظرا لأهمية رأيكم السديد بما تملكونه من علم وخبرة في مجال التخصص، ونرجومن سيادتكم الموقرة التكرم بملأ هذه الاستمارة المرفقة من خلال إبداء الرأي بدقة وموضوعية حول كل عبارة من عبارات الاستمارة بما ترونه مناسبًا، وذلك بوضع إشارة (**X**) في المكان الملائم.

ملاحظة :

- إن حرصكم على إعطاء البيانات المطلوبة بموضوعية سيكون له أثر واضح على تحقيق أهداف البحث.
- إننا نتطلع إلى إجابتكم على الاستبانة بدقة وعناية كافية وكلنا أمل أن يتسع صدركم لتخصيص جزء من وقتكم لتعبئتها، علماً بأن هذه المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة، وسيتم تزويدكم بالنتائج إن رغبتم وعلى بريدنا الإلكتروني التالي: **Salah39@hotmail.fr**

شرح بعض الإختصارات المستعملة في الاستبيان:

(Pcn) : تعني المخطط المحاسبي الوطني الذي كان مطبق منذ سنة 1975

(Scf) : تعني النظام المحاسبي المالي الذي أصبح حيز التطبيق منذ سنة 2010

الباحث :بولعراس صلاح الدي

أولا: المعلومات العامة

1- الاسم واللقب (اختياري): ..... **الجنس :** ☐ **ذكر** ☐ **أنثى**

2- الفئة العمرية : ☐ **أقل من 30سنة** ☐ **مابين 30-40** ☐ **أكثر من 40 سنة**

3- المؤهل العلمي: ☐ **ليسانس** ☐ **ماجيستير** ☐ **دكتوراه** ☐ **أخرى**

4- الوظيفة: ☐ **خبير محاسب** ☐ **محافظ حسابات** ☐ **محاسب معتمد** ☐ **أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة**

☐ **أستاذ (ثانوي /معهد وطني) يدرِّس المحاسبة** ☐ **إطار مالي ومحاسبي بالمؤسسة** ☐ **أخرى**

5- الخبرة المهنية : ☐ **من 5 سنوات إلى 10** ☐ **من 10 سنوات إلى 20سنة** ☐ **أكثر من 20 سنة**

6- القطاع الذي تنتمي إليه : ☐ **قطاع مختلط** ☐ **قطاع خاص** ☐ **قطاع حكومي** ☐ **أعمال حرة**

ثانيا : تقييم نقائص القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
7- إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره					
8-إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف					
9- تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية					
10- يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية					
11- لم يستجيب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي					
12- لم تكن القوائم المالية وفق pcn مفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها					

ثالثا: تقييم التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
13- إن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية					
14- يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية					
15- يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير					
16- يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.					
17- يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد					
18- يعالج الإطار التصوري حسب SCF جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني					
19- إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة					
20- أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية					

21- تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا من PCN					
22- إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية					
23- إن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افضل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسبpcn					
24- يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي					
25- إن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية .					
26- أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل					
27- اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة					
28- تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية					
29-إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.					

رابعا : تقييم جودة المعلومة المحاسبية في ظل التغيرات التي أحدثها scf على القوائم المالية

1- تحقق خاصية قابلية الفهم

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
30- إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمُعدِّيها					
31- إن اهتمام scf بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات جعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمستخدميها					
32-إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية					
33- إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية					

2- تحقق خاصية الملائمة

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لا أوافق بشدة
34- إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة					
35-إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار					
36- إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار .					
37- إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية .					
38- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل					

المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة .					
39- تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية .					
40- تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي					
41- تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbak للتدفقات النقدية الحالية .					
42- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي .					
3- تحقق خاصية الموثوقية					
	أوافق بشدة	**أوافق**	**محايد**	**لاأوافق**	**لا أوافق بشدة**
43- إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها					
44- تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf بأنها أكثر حيادية					
45- إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة					
4- تحقق خاصية الثبات في اتباع النسق					
	أوافق بشدة	**أوافق**	**محايد**	**لاأوافق**	**لا أوافق بشدة**
46- يضمن النظام المحاسبي المالي بشكل جيد تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية .					
5- تحقق خاصية قابلية المقارنة					
	أوافق بشدة	**أوافق**	**محايد**	**لاأوافق**	**لا أوافق بشدة**
47- إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة					
48- إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة					
6- تحقق خاصية الأهمية النسبية					
	أوافق بشدة	**أوافق**	**محايد**	**لاأوافق**	**لا أوافق بشدة**
49- إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية .					
7- تحقق خاصية نفعية المعلومة المحاسبية					
	أوافق بشدة	**أوافق**	**محايد**	**لاأوافق**	**لا أوافق بشدة**
50- ان العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها					

نشكركم على حسن تعاونكم تقبلومنا أرقى عبارات الاحترام

الملحق رقم (2)

المعايير المحاسبية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ التعديل	ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	1975-1-1	2008-1-1	حل المعيار محل التفسير SIC 18، خلال مراجعته سنة 2003
2	المخزون	1975-10-1	2005-1-1	حل المعيار محل التفسير SIC1 خلال مرجعته سنة 2003
3	القوائم المالية الموحدة	1977-1-1	1989	حل محله المعيارين IAS 28,27
4	محاسبة الاهتلاك		1999	حلت محله المعايير22،38، IAS 16
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها	1979-1-1	1997	حل محله المعيار IAS1
6	المحاسبة عن الاستجابة للتغيرات في الأسعار			حل محله المعيار IAS16
7	قوائم التدفقات النقدية	1978-10-1	2005-1-1	كانت تسمى قائمة التغيرات في المركز المالي لغاية عام 2005
8	السياسات المحاسبية	1978-2-1	2005-1-1	حل محل التفسيرين 2 و 15
9	المحاسبة عن نشاطات البحث و التطوير		1999-7-1	حل محله المعيار IAS 38 سنة 1999
10	الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية	1980-1-1	2005-1-1	كان يسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية لغاية 2005
11	عقود البناء	1980-1-1	1995-1-1	سيحل محله المعيارIFRS 15 ابتداءا من 2017/01/01
12	ضرائب الدخل	1979-7-1	2001-1-1	تم سحب التفسيرSIC21 بعد دمجه في المعيار IAS 12
13	عرض الأصول و الخصوم المتداولة			حل محله المعيار IAS1
14	الإبلاغ القطاعي	1983-1-1	1998-7-1	حل محله المعيار IFRS8 ابتداء من2009/1/1
15	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار	1978-1-1	2005-1-1	تم سحب هذا المعيار ابتداء من 2005/1/1
16	الممتلكات، المنشآت، و المعدات	1983-1-1	2005-1-1	تم دمج التفسيرات 23،14،16 في المعيار ابتداء من 2005/1/1
17	الإيجارات	1984-1-1	2005-1-1	
18	الإيراد	1984-1-1	2001-1-1	سيحل محله المعيارIFRS 15 ابتداءا من 2017/1/1
19	منافع الموظفين	1985-1-1	2004-12-16	
20	المحاسبة و الإفصاح عن المنح الحكومية	1984-1-1	1994	
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية	1985-1-1	2005-1-1	حل المعيار محل التفسيرات 19،11، 30 خلال مراجعته سنة 2003
22	اندماج الأعمال	1985-11-1	2005-1-1	حل محله المعيار IFRS3
23	تكاليف الاقتراض	1986-1-1	1995-1-1	حل محل التفسير 2 خلال مراجعة

				المعيار سنة 2003
24	الإفصاح عن الأطراف	1986-1-1	2005-1-1	
25	المحاسبة عن الاستثمارات		2001	حل محله المعياران IAS39 و IAS40 ابتداء من سنة 2001
26	المحاسبة و الإبلاغ عن خطط المنافع المحددة	1987-1-1	1994	
27	القوائم المالية المنفردة و الموحدة	1990-1-1	2005-1-1	حل المعيار محل التفسير 33 خلال مراجعته سنة 2003
28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/1/1	2005-1-1	حل المعيار محل التفسيرات 3،20،33.
29	الإبلاغ المالي في اقتصاديات التضخم	1990/1/1	1994	
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك	1991/1/1	2005/8/18	حل محله المعيار IFRS7 ابتداء من 2005/8/18
31	الحقوق في العقود المشتركة	1992/1/1	2005/1/1	حل محله المعيار IAS 28 ابتداءات من 2013/01/01
32	الأدوات المالية: العرض و الإفصاح	1996/1/1	2005/8/18	حل محل التفسيرات 5،16،17، سنة 2003، و حل المعيار IFRS7 محل المعيار IAS32 فيما يتعلق بالإفصاح فقط
33	عائد السهم	1999/1/1	2005/1/1	حل محل التفسير 24 سنة 2003
34	الإبلاغ المالي المؤقت	1999/7/1		
35	العمليات غير المستمرة	1999/7/1	2005/1/1	حل محله المعيار IFRS5 منذ 2005
36	الانخفاض قي قيمة الأصول	1999/7/1	2004/4/1	
37	الالتزامات الطارئة،	1999/7/1		
38	الأصول غير الملموسة	1980/1/1	2004/4/1	
39	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس	1980/1/1	2005/8/18	حل محل التفسير 33 خلال مراجعة المعيار سنة 2003 وسيحل محله المعيار IFRS 9 اعتبارا من 2018/01/01
40	الممتلكات المستثمرة	2001/1/1	2005/1/1	
41	الزراعة	2003/1/1		

معايير التقارير المالية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	ملاحظات
IFRS 1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية(IFRSs) للمرة الأولى	2004/1/1	حل محل التفسير SIC8
IFRS 2	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2005/1/1	
IFRS 3	اندماج الأعمال	2004/3/31	حل محل المعيار IAS22
IFRS 4	عقود التأمين	2005/1/1	
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المستمرة	2005/1/1	حل محل المعيار IAS35
IFRS 6	اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية	2006/1/1	
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاح	2007/1/1	حل محل العيار IAS 32 فيما يتعلق بالإفصاحات فقط
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2006/11/30	حل محل المعيار IAS14
IFRS 9	الأدوات المالية	2018/01/01	سيحل محل المعيار (IAS39) ابتداءا من 2018/01/01
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2013/01/01	حل محل المعيار (IAS28) فيما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة فقط وألغى التفسير (SIC 12)
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2013/01/01	
IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	2013/01/01	
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013/01/01	
	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016/01/01	
	الإيراد من العقود مع العملاء	2017/01/01	سيحل محل المعيارين IAS 11 و IAS 18

الملحق رقم (3)

معاملات الإرتباط

Corrélations

		تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره	إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	Corrélation de Pearson	1	,297**	,635**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	173	173	173

Corrélations

		تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية	يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية	لم يستجب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	Corrélation de Pearson	,598	,658**	,613**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
	N	173	173	173

Corrélations

		لم تكن القوائم المالية وفق pcnمفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	Corrélation de Pearson	,654
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	173

Corrélations

		أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	إن اعتماد SCFعلى إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية	يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية	يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير	يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.	يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد	يعالج الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	Corrélation de Pearson	1	,420**	,569**	,544**	,563**	,474**	,442**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	173	173	173	173	173	173	173

Corrélations

		إن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية.	يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي	إن اعتبار scfقائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افصل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسبpcn	إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية	تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا منPCN	أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية	إن اعتماد scfعلى إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	Corrélation de Pearson	,587**	,610**	,501**	,687**	,563**	,496**	,565
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	173	173	173	173	173	173	173

Corrélations

		إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.	تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية	اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة	أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	Corrélation de Pearson	,544**	,613**	,484**	,524
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000
	N	173	173	173	173

Corrélations

		تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	إن اهتمام النظام المحاسبي المالي بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمعديها	إن إهتمام نظام المحاسبي المالي بشرح قواعد	إن اعتماد scfعلى إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية.	إن اعتماد scfعلى إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.	إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة	إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار	إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار.	إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية.	توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	Corrélation de Pearson	1	,467**	,534**	,636**	,562**	,455**	,620**	,679**	,658**	,548**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	173	173	173	173	173	173	173	173	173	173

Corrélations

		تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية .	تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي	تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedback للتدفقات النقدية الحالية.	توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي.	إن اتجاه scfنحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها	تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scfبأنها أكثر حيادية	إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	يضمن النظام المحاسبي المالي بشكل جيد تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية.	إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة	إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	Corrélation de Pearson	,673	,521**	,634**	,574**	,582**	,501**	,587**	,381**	,412**	,393**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	173	173	173	173	173	173	173	173	173	173

Corrélations

		إن العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها	إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية.
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	Corrélation de Pearson	,549**	,610
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	173	173

Corrélations

		أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	TOTAL
TOTAL	Corrélation de Pearson	,882**	,586**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	173	173	173

Corrélations

		scf تساهم التغيرات التي أحدثها على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
TOTAL	Corrélation de Pearson	,909
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	173

Fiabilitéالثبات

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,663	6

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,849	17

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	173	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	173	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,888	21

التوزيع الطبيعي

Tests non paramétriques

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
Paramètres normaux[a,b]	N	173	173	173
	Moyenne	24,9653	71,0231	87,2775
	Ecart-type	2,86498	7,64469	10,08876
Différences les plus extrêmes	Absolue	,125	,112	,135
	Positive	,071	,074	,088
	Négative	-,125	-,112	-,135
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,648	1,467	1,782
Signification asymptotique (bilatérale)		,009	,027	,003

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نتائج الدراسة

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره	173	4,2601	,69590	,05291
إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف	173	4,0751	,80703	,06136
تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية	173	4,0694	,85985	,06537
يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية	173	4,2254	,76329	,05803
لم يستجب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي	173	4,1792	,87419	,06646
لم تكن القوائم المالية وفق pcnمفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها	173	4,00578	,930723	,070762

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن غياب الإطار التصوري للمخطط المحاسبي الوطني يعد أحد جوانب قصوره	23,817	172	,000	1,26012	1,1557
إن الإفصاح وفق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ضعيف	17,523	172	,000	1,07514	,9540
تميز pcn بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي تظهر في مخرجاته المحاسبية	16,358	172	,000	1,06936	,9403
يعاني المخطط المحاسبي الوطني قصورا على مستوى تقييم بنود القوائم المالية	21,117	172	,000	1,22543	1,1109
لم يستجب المخطط المحاسبي لمتطلبات الإفصاح الدولي	17,742	172	,000	1,17919	1,0480
لم تكن القوائم المالية وفق pcnمفيدة ونافعة بشكل كبير لمستخدميها	14,214	172	,000	1,005780	,86611

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	173	24,9653	2,86498	,21782

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 18				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تعاني القوائم المالية في المخطط المحاسبي الوطني من القصور	31,977	172	,000	6,96532	6,5354

Test sur échantillon unique

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية	173	4,3410	,69416	,05278
يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية	173	4,1618	,68822	,05232
يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير	173	4,1445	,83313	,06334
يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.	173	3,9538	,89452	,06801
يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد	173	4,2428	,84152	,06398
يعالج الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني	173	4,27746	,830670	,063155
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة	173	4,2254	,87007	,06615
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية	173	4,1734	,81696	,06211
تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا منPCN	173	4,1618	,83342	,06336
إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية	173	4,1445	,91939	,06990
إن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افصل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسبpcn	173	4,0289	,88546	,06732
يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي	173	4,1098	,87242	,06633
إن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية.	173	4,1618	,86087	,06545
أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل	173	4,4509	,71866	,05464
اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة	173	4,1445	,76776	,05837
تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية	173	4,1503	,84939	,06458
إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.	173	4,1503	,90249	,06862

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
إن اعتماد SCF على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسّن من جودة القوائم المالية	25,410	172	,000	1,34104	1,2369	1,4452
يوفر الإطار التصوري أساسا علميا متماسكا لإعداد وعرض القوائم المالية	22,205	172	,000	1,16185	1,0586	1,2651
يسهل الإطار التصوري عملية ابداء الرأي حول تطابق الكشوف المالية مع المعايير	18,069	172	,000	1,14451	1,0195	1,2695
يسهل الإطار التصوري تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أوالأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.	14,024	172	,000	,95376	,8195	1,0880
يساعد الإطار التصوري في تحضير الكشوف المالية بشكل جيد	19,424	172	,000	1,24277	1,1165	1,3691
يعالج الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي جوانب القصور المفاهيمي التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني	20,227	172	,000	1,277457	1,15280	1,40211
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سيعزز من إمكانية إنتاج معلومة محاسبية جيدة	18,525	172	,000	1,22543	1,0949	1,3560
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات جوهرية على قائمتي الدخل والميزانية	18,892	172	,000	1,17341	1,0508	1,2960
تعتبر الملاحق حسب SCF أكثر تفصيلا منPCN	18,336	172	,000	1,16185	1,0368	1,2869
إن استحداث SCF لقائمة التدفقات النقدية زاد من القوة الإعلامية للقوائم المالية	16,374	172	,000	1,14451	1,0065	1,2825
إن اعتبار scf قائمة التغيرات في الأموال الخاصة كقائمة أساسية سيخدم المستعملين بشكل افصل من اعتبارها جدول ضمن الملاحق حسب pcn	15,284	172	,000	1,02890	,8960	1,1618
يتوافق scf مع متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي	16,732	172	,000	1,10983	,9789	1,2408
إن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي في تقييم بنود القوائم المالية تعتبر جوهرية.	17,752	172	,000	1,16185	1,0327	1,2910
أصبحت القوائم المالية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أكثر قابلية للقراءة من ذي قبل	26,554	172	,000	1,45087	1,3430	1,5587
اعتماد SCF على القيمة العادلة جعل تقييم بنود القوائم المالية أكثر واقعية وملاءمة	19,607	172	,000	1,14451	1,0293	1,2597
تبني SCF لمبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني أثر بشكل إيجابي على القوائم المالية	17,812	172	,000	1,15029	1,0228	1,2778
إن نماذج التقييم الخاصة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تعتبر قفزة نوعية للمحاسبة الجزائرية.	16,764	172	,000	1,15029	1,0149	1,2857

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	173	71,0231	7,64469	,58122

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 51				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
أحدث النظام المحاسبي المالي تغيرات مهمة على القوائم المالية	34,450	172	,000	20,02312	18,8759

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن اهتمام النظام المحاسبي المالي بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمعديها إن اهتمام النظام المحاسبي المالي بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال	173	4,2775	,80218	,06099
إن إهتمام نظام المحاسبي المالي بشرح قواعد	173	4,0462	,78366	,05958
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية.	173	4,0925	,95394	,07253
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.	173	4,0983	,90003	,06843

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن اهتمام النظام المحاسبي المالي بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال القوانين والمراسيم والقرارات يجعل المعلومة المحاسبية أكثر قابلية للفهم بالنسبة لمعديها إن اهتمام النظام المحاسبي المالي بشرح قواعد عرض وتقييم بنود القوائم المالية من خلال	20,946	172	,000	1,27746	1,1571
إن إهتمام نظام المحاسبي المالي بشرح قواعد	17,560	172	,000	1,04624	,9286
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مُعِدِّي القوائم المالية.	15,063	172	,000	1,09249	,9493
إن اعتماد scf على إطار تصوري لإعداد وعرض القوائم االمالية ساهم في تعزيز قابلية الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.	16,050	172	,000	1,09827	,9632

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تحقق خاصية قابلية الفهم	173	16,5145	2,52570	,19203

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 12				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تحقق خاصية قابلية الفهم	23,510	172	,000	4,51445	4,1354

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة	173	4,4624	,66911	,05087
إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار	173	4,1387	,80936	,06153
إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار.	173	4,0520	1,02450	,07789
إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية .	173	4,0520	,96005	,07299
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.	173	4,1908	,83075	,06316
تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية.	173	3,9942	1,04268	,07927
تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي	173	4,2370	,83972	,06384
تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbakللتدفقات النقدية الحالية.	173	3,9711	,96706	,07352
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي .	173	4,1098	,99099	,07534

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن درجة الإفصاح وفق scf تساهم في توفير معلومة محاسبية أكثر ملائمة	28,747	172	,000	1,46243	1,3620
إن استحداث قائمة التدفقات النقدية عزز من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار	18,506	172	,000	1,13873	1,0173
إن التفصيلات التي جاءت بها قائمة قائمة الأموال الخاصة رفعت من القدرة التنبؤية لمتخذي القرار.	13,506	172	,000	1,05202	,8983
إن القوائم المالية وفق scf تساعد أكثر مستخدميها على التقييم من خلال التغذية العكسية.	14,413	172	,000	1,05202	,9079
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.	18,853	172	,000	1,19075	1,0661
تفيد قائمة التدفقات النقدية في تحديد آلية التنبؤ بمقدرة الشركة على توليد الاموال المستقبلية.	12,542	172	,000	,99422	,8377
تساعد قائمة التدفقات النقدية الادارة على التخطيط المالي	19,376	172	,000	1,23699	1,1110
تساعد قائمة التدفقات النقدية في التقييم الارتدادي Feedbakللتدفقات النقدية الحالية.	13,208	172	,000	,97110	,8260
توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تفيد في التأكد من دقة الاحكام السابقة للتدفق النقدي.	14,730	172	,000	1,10983	,9611

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تحقق خاصية الملائمة	173	37,2081	5,31152	,40383

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 27				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تحقق خاصية الملائمة	25,278	172	,000	10,20809	9,4110

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها	173	4,3931	,78973	,06004
تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf بأنها أكثر حيادية	173	4,0173	,85911	,06532
إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	173	4,1965	,91282	,06940

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن اتجاه scf نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالإعتماد على القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومة المحاسبية ومصدقيتها	23,201	172	,000	1,39306	1,2745
تتميز المعلومة المحاسبية التي يقدمها scf بأنها أكثر حيادية	15,575	172	,000	1,01734	,8884
إن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة	17,241	172	,000	1,19653	1,0595

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تحقق خاصية الموثوقية	173	12,6069	1,97554	,15020

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 9				
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تحقق خاصية الموثوقية	24,015	172	,000	3,60694	3,3105

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يضمن النظام المحاسبي المالي بشكل جيد تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية.	173	4,1850	,73168	,05563

sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
يضمن النظام المحاسبي المالي بشكل جيد تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية.	21,302	172	,000	1,18497	1,0752

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة	173	4,3295	,72425	,05506
إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة	173	4,1676	,85637	,06511

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن توفير الميزانية وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعلها أكثر قابيلة للمقارنة	24,145	172	,000	1,32948	1,2208
إن توفير جدول النتيجة وفق scf لمعطيات عن الدورة السابقة يجعله أكثر قابيلة للمقارنة	17,934	172	,000	1,16763	1,0391

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تحقق خاصية قابلية المقارنة	173	8,4971	1,31461	,09995

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 6				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تحقق خاصية قابلية المقارنة	24,984	172	,000	2,49711	2,2998

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية.	173	4,2139	,78905	,05999

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن تحديد النظام المحاسبي المالي للمعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها عزز من خاصية الأهمية النسبية.	20,235	172	,000	1,21387	1,0955

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إن العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها	173	4,0520	,82311	,06258

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إن العائد من المعلومة المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي أكبر من تكلفتها	16,811	172	,000	1,05202	,9285

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	173	87,2775	10,08876	,76703

البيانات الشخصية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 132				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
تساهم التغيرات التي أحدثها scf على مستوى القوائم المالية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	-58,306	172	,000	-44,72254	-46,2366

مكان أجراء الدراسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سطيف	93	53,8	53,8	53,8
	الجزائر	80	46,2	46,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكور	107	61,8	61,8	61,8
	إناث	66	38,2	38,2	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

الفئة العمرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	10	5,8	5,8	5,8
	من 30 إلى 40 سنة	105	60,7	60,7	66,5
	أكثر من 40 سنة	58	33,5	33,5	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	الليسانس	81	46,8	46,8	46,8
	الماجستير	47	27,2	27,2	74,0
	الدكتوراه	28	16,2	16,2	90,2
	أخرى	17	9,8	9,8	100,0
	Total	173	100,0	100,0	

الوظيفة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs		
3,5	3,5	3,5	6	خبير محاسب	Valide
14,5	11,0	11,0	19	محافظ حسابات	
19,7	5,2	5,2	9	محاسب معتمد	
52,0	32,4	32,4	56	أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة	
59,0	6,9	6,9	12	أستاذ (ثانوي أومعهد) يدرس المحاسبة	
97,7	38,7	38,7	67	إطار مالي أومحاسبي بالمؤسسة	
100,0	2,3	2,3	4	أخري	
	100,0	100,0	173	Total	

الخبرة المهنية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs		
31,8	31,8	31,8	55	من 05 إلى 10 سنوات	Valide
66,5	34,7	34,7	60	من 10 إلى 20 سنة	
100,0	33,5	33,5	58	أكثر من 20 سنة	
	100,0	100,0	173	Total	

القطاع الذي ينتمي إليه

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs		
10,4	10,4	10,4	18	قطاع مختلط	Valide
46,2	35,8	35,8	62	قطاع خاص	
100,0	52,0	7,35	93	قطاع حكومي	
	100,0	100,0	173	Total	

الملخص:

إن انتقال الجزائر من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسب المالي الذي دخل حيز التنفيذ إبتداءا من جانفي 2010، يعتبر خطوة إيجابية للتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن الحكم على نجاعة هذا النظام بعد سنوات من تطبيقه مرتبط بعدة اعتبارات، لعل من أهمها هومدى قدرة هذا النظام على توفير معلومة محاسبية ذات جودة، وأكثر استجابة لتطلعات مستعملي القوائم المالية ؛

وتهتم هذه الأطروحة بتسليط الضوء على أهمية التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية، ومعرفة مدى مساهمت هذه التغيرات في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وقد خلُصت الدراسة إلى أن فلسفة المعايير المحاسبية الدولية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أثرت بشكل ملموس في نوعية المعلومة المحاسبية المقدمة، وساهمت في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛

الكلمات المفتاحية

المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية، جودة المعلومة المحاسبية .

Summary:

Algeria has moved from national accounting plan to financial accountant system that came into effect from January 2010. This is a positive step to adopting international accounting standards, but the judgement on the efficiency of this system after years of application is linked to a number of considerations, perhaps the most important is the ability of this system is to provide quality accounting information, and more responsive to the aspirations of financial statement users.

This thesis is concerned about the importance of the changes occured by the financial accounting system , and on and how to improve the quality of accounting information.

The study concluded that the philosophy of international accounting standards that came into the system financial accounting have a significant impact on the improvement of the quality of accounting .

key words:

National accounting plan, financial accounting system, the international accounting standards, the financial statements, the quality of accounting information